

L'Impôt Général sur le Revenu

SON PRINCIPE ET SON APPLICATION EN FRANCE

*Thèse pour le Doctorat
(Ès-Sciences Politiques et Economiques)*

Présentée et soutenue le 5 Juin 1923, à 2 heures 1/2

PAR

Toussaint BATTAGLINI

Président : M. GERMAIN-MARTIN, Professeur.

Suffragants : { *M. DESCHAMPS, Professeur.*
 { *M. ALLIX, Professeur.*

1923

“LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE”

49, Boulevard St-Michel
PARIS

L'Impôt général sur le Revenu

Son principe et son application en France



Digitized by the Internet Archive
in 2026

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTE DE DROIT

L'Impôt Général sur le Revenu

SON PRINCIPE ET SON APPLICATION EN FRANCE

Thèse pour le Doctorat

(Ès-Sciences Politiques et Economiques)

Présentée et soutenue le 5 Juin 1923, à 2 heures 1/2

PAR

Toussaint BATTAGLINI



Président : M. GERMAIN-MARTIN, *Professeur.*

Suffragants : { M. DESCHAMPS, *Professeur.*
 { M. ALLIX, *Professeur.*

1923

“ LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE ”

49, Boulevard St-Michel
PARIS

Thèse de Doctorat

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



Au souvenir de mon Père

A ma Mere

A mes Frères et à mes Sœurs

A mes Parents et à mes Amis

INTRODUCTION

La France est venue bien tard à l'impôt sur le revenu. Notre pays a gardé pendant plus d'un siècle un système d'impôts directs par endroits admirable, mais devenu, avec l'âge, désuet et impropre aux nécessités des temps modernes. C'est la Révolution qui nous donna les « quatre vieilles » ; elles se maintinrent jusqu'à nos jours, conservant dans l'ensemble leur physionomie première.

Leur plus belle qualité était une discrétion suprême qui évitait au contribuable français, épris par dessus tout d'indépendance et de liberté, le contact désagréable du fisc. Celui-ci frappait le revenu du contribuable d'une façon qui nous apparaît aujourd'hui choquante, mais qui fut longtemps appréciée du fait qu'elle respectait le secret plus précieux des individus, celui des affaires d'argent. L'administration évaluait les revenus d'après les signes extérieurs de la richesse ; ainsi le chiffre du loyer, le nombre des domestiques ou des ouvriers servaient de base au fisc pour imposer les individus.

Une semblable organisation de l'impôt, ne reposant que sur des apparences trompeuses devait fatalement aboutir à des inégalités frappantes. Il ne faut pas croire que le contribuable s'en inquiétât, il paya sans murmurer, ne se doutant même pas de l'injustice, trop heureux de n'avoir pas à subir les brimades de l'Administration. Il faut dire

que l'impôt direct n'a jamais été excessif, sous le règne des « quatre vieilles ». C'est ainsi que cette première qualité une absolue discrétion, en engendra une autre, le rendement facile et excellent des impôts directs, vertus admirables pour un système d'impôts. Mais elles ne faisaient pas que l'impôt était juste. Un ensemble de contributions basées sur des signes fallacieux ne peut être que d'une grande injustice. L'inégalité de l'impôt apparaissait de porte à porte, de voisins à voisins, elle était flagrante. En outre, la France a toujours eu un système de contributions indirectes très disproportionné avec le système d'impôts directs. Les taxes indirectes toujours lourdes en France grevaient dans une mesure énorme le budget des pauvres.

Ainsi, d'une part, inégalité et injustice dans l'impôt direct; d'autre part, charge écrasante, pour la masse de la population laborieuse, des impôts indirects, telles étaient les caractéristiques du système d'impôts français. Cette situation n'a jamais eu le don d'émouvoir le législateur, jusqu'à nos jours. Nous avons pourtant près de nous l'exemple des efforts de nos voisins d'outre Manche et d'outre Rhin accomplis tant pour remédier aux souffrances des classes pauvres que pour procurer des suppléments de ressources à leurs budgets. Mais la France qu'on trouve partout à la tête du progrès, n'a jamais suivi que le chemin des errements, en matière fiscale.

La question de la réforme de notre système fiscal ne se posera d'une façon sérieuse qu'en 1871, après les désastres de la guerre. Les charges du pays étaient lourdes; les budgets commençaient à s'enfler démesurément; on commençait à se rendre compte que notre système archaïque d'impôts ne répondrait qu'imparfaitement aux besoins

croissants du budget. A l'Assemblée Nationale, on parle de l'impôt sur le revenu. L'idée n'était pas absolument nouvelle dans le pays. Sous la Révolution de 1848, la question s'était posée, mais elle ne vint pas jusque devant l'Assemblée Nationale. L'idée fut reprise aux premiers jours de la troisième République, mais l'impôt sur le revenu n'avait pas les faveurs de M. Thiers. Sa cause fut cependant gagnée en partie, puisque l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières vint prendre place, en 1872, dans l'édifice vermoulu de nos impôts directs. Dès lors, l'impôt sur le revenu allait faire son chemin, il prenait place dans l'opinion publique et allait faire partie de ses préoccupations. De nombreux projets de remaniements de nos impôts directs allaient apparaître et donner souvent lieu à des discussions au Parlement, sans cependant y trouver faveur, car la forteresse assiégée était bien gardée. Il est juste de dire que les divers projets ne présentaient pas assez de garanties. On redoutait les sauts dans l'inconnu. C'est ainsi qu'on arriva en 1907. Le Gouvernement radical de M. Clemenceau avait dans son programme la réforme fiscale. Celle-ci allait être étudiée à fond et réalisée par le plus hardi et l'un des plus grands de nos ministres des finances, M. Joseph Caillaux. Dans un exposé magistral, M. Caillaux fit le procès retentissant des « quatre vieilles » et présenta à la Chambre son projet fameux d'impôt sur le revenu. C'était la refonte complète de notre système d'impôts directs. M. Caillaux allait chercher chez nos voisins Anglais et Prussiens les bases de son système, qui allait être une fusion du système anglais d'impôts cédulaires sur le revenu et du système d'impôt global prussien, l'Einkommensteuer. Ce ne devait pas être un vulgaire

plagiat, mais une simple imitation, très perfectionnée d'ailleurs. Car les systèmes étrangers avaient de nombreux défauts que la pratique avait révélés; M. Caillaux s'appliqua à les éviter et surtout à adapter son système aux mœurs françaises. Que de polémiques, que de débats passionnés n'allait pas soulever le nouveau projet, que de mécontentements de gens qui tenaient à laisser subsister les anciens errements, et même de la part de gens très sincères, de grandes autorités économiques et financières, des esprits éminents comme M. Paul Leroy-Baulieu et M. René Stourm. La discussion à la Chambre fut longue et parfois ardente. Les « quatre vieilles » eurent de nombreux détracteurs et aussi des défenseurs acharnés. Il ne fallut pas moins de dix-huit mois pour mener à fin ces importants débats. Enfin le système de M. Caillaux, copieusement amendé d'ailleurs, emporta l'avis d'une Chambre radicale. Il n'allait pas trouver grâce devant le Sénat, rempart du conservatisme et espoir des ennemis de l'impôt sur le revenu. La Haute Assemblée se contenta d'adopter le projet de la commission fiscale, présenté par le rapporteur, M. Aymond. Ce projet ne retenait du système Caillaux que les transformations relatives à l'impôt foncier et à l'impôt sur les valeurs mobilières. Quelques mois après cet échec, en mars 1914, le Ministre des Finances, M. René Renoult, poussé par les nécessités budgétaires, présentait à la Chambre un projet d'impôt global et complémentaire sur le revenu; cet impôt était destiné à remplacer la contribution personnelle mobilière et l'impôt des portes et fenêtres. Sûr de l'approbation de la Chambre, mais pour forcer la main au Sénat, le ministre inséra son projet dans la loi de finances de 1914. Il allait être adopté

par les deux Chambres et devenir la loi fondamentale du 15 juillet 1914.

Ce n'est qu'en 1917, alors que nous étions en pleine guerre, qu'allait se produire la réforme totale de notre vieux système de contributions directes, par le vote de l'impôt cédulaire sur les revenus. Désormais, les « quatre vieilles » n'étaient plus. Elles ne subsistaient plus que d'une façon fictive et anormale, en ce qui concerne les centimes locaux. Un nouvel édifice faisait donc place à l'ancien. On s'était d'abord contenté de mettre un toit nouveau sur la vieille maison, mais elle était si délabrée qu'il fallut la reconstruire en entier; et nous avons aujourd'hui une maison neuve et qui fait ses preuves.

Le but de cette modeste étude sera l'impôt général sur le revenu, tel que l'a institué la loi fondamentale du 15 juillet 1914. Notre étude ne sera spéciale qu'à l'impôt français. Nous aurons l'occasion de passer dans une revue rapide les divers systèmes d'impôts général sur le revenu depuis la troisième République, sans nous y appesantir; cela risquerait de rendre notre étude trop confuse. Mais nous nous arrêterons assez longuement sur le projet Caillaux de 1907, car notre impôt actuel en découle directement; ce n'est même que le projet Caillaux avec des amendements de détail. Ce dernier s'inspirait fortement du système prussien d'impôt global sur le revenu, aussi nous semble-t-il qu'un aperçu sur le système de l'Einkommensteuer ne nuira pas à notre étude.

Voici quelles seront les principales divisions de ce travail :

1. — La notion d'impôt sur le revenu. — L'impôt global

et complémentaire. — Personnalité de l'impôt. — Proportionnalité et progressivité.

II. — Le système d'impôt global prussien. — L'Einkommensteuer.

III. — Les divers projets d'impôt complémentaire à l'étude en France jusqu'en 1907.

L'impôt global et complémentaire dans le projet Cail-
laux, de 1907.

IV. — La loi fondamentale du 15 juillet 1914. — Etude.
Les modifications apportées à la loi de base.

V. — Le fonctionnement de l'impôt général sur le
revenu.

VI. — Le rendement de l'impôt.

Conclusion.

CHAPITRE I

I. — LA NOTION D'IMPÔT SUR LE REVENU. — L'IMPÔT GLOBAL ET COMPLÉMENTAIRE

Tout système d'impôts directs ne peut être assis que sur le revenu du contribuable. Mais il y a différentes manières de frapper ce revenu.

On peut atteindre le revenu en asseyant l'impôt sur le loyer du contribuable, par exemple, comme longtemps on fit en France. C'était le règne du fallacieux système des signes extérieurs de la fortune, et le loyer de l'habitation en était un indice présumé. Notre système d'impôts directs était composé de quatre contributions qu'on avait surnommées les « quatre vieilles » parce qu'elles dataient de la grande Révolution. L'impôt foncier des propriétés bâties et non bâties frappait leur revenu présumé d'après leur loyer; les patentes frappaient les bénéfices industriels et commerciaux d'après le loyer du local occupé par l'exploitation; l'impôt personnel mobilier frappait le contribuable d'après le loyer de son habitation; enfin, l'impôt des portes et fenêtres venait s'ajouter à la cote mobilière et taxait l'appartement d'après le nombre des portes et des fenêtres. Tel était notre système d'impôts, bien archaïque, reposant sur des indices trompeurs, engendrant l'injustice et l'inégalité. On se demande comment un impôt comme l'impôt des portes et fenêtres, basé sur un système si odieux qui faisait taxer « l'air et la lumière du soleil », avait pu s'introduire et pouvait résister dans le système d'impôts français. Mais le contribuable supportait aisément ces impôts;

si inégaux qu'ils fussent, ils lui convenaient, ils lui garantissaient avant tout la tranquillité; le fisc ne venait pas troubler ses affaires et c'était tout ce qu'il demandait.

De plus, l'impôt était modéré, malgré la lourdeur de nos budgets. Le fisc qui était ennemi des récriminations des contribuables s'adressait surtout pour alimenter le budget, aux impôts indirects. Ceux-ci ont toujours été en France la bête de somme de nos budgets. La disproportion était énorme entre les impôts directs et les impôts indirects. Cela était compréhensible comme l'a fait observer M. Caillaux (1): « si les contributions directes ont reçu un tel développement, si l'on a écarté tout impôt direct pouvant remplir l'office de taxe de compensation, c'est parce que la bourgeoisie a entendu que le régime fiscal fut à son avantage. On a cherché à faire un système très productif qui accordât aux classes dirigeantes le plus possible de bénéfices et apparaissant le moins possible ». Ces paroles pourraient s'appliquer, en un certain sens, à la classe rurale de nos jours. Le paysan français a pris sa revanche. C'était sur la terre que pesaient autrefois les plus lourdes taxes; aujourd'hui, le paysan paie moins d'impôts que quiconque. Cela tient à ce que nos Chambres rurales se sont fait une législation de faveur.

C'est ainsi que l'application du système indiciaire dans l'impôt a abouti en France à l'injustice dans l'impôt.

Un second système d'impôts basés plus directement sur le revenu, c'est celui qui frappe les seuls capitaux mobiliers, système excellent qui perçoit l'impôt avant que le revenu parvienne dans les mains de son propriétaire.

(1) J. Caillaux : Les impôts en France, préface.

Celui-ci ne touche son revenu que diminué de l'impôt; de la sorte, la fraude est impossible, la taxe ne peut être éludée et le contribuable n'a pas à récriminer contre la curiosité du fisc, qui l'ignore souvent. Nos voisins Italiens possèdent, depuis 1877, un semblable système d'impôts, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, introduit dans le pays par la loi du 24 août 1877. Il atteint tous les revenus provenant des capitaux mobiliers ou dérivant de l'activité personnelle. Les résultats donnés par ce système sont excellents; le fisc et le contribuable italiens n'ont jamais eu qu'à s'en louer. C'est aussi le système, inauguré en 1872 chez nous, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et que nous avons gardé en le modifiant dans la réforme de 1917.

Une autre variété d'impôts basés directement sur le revenu, c'est le système anglais d'impôts sur les sources de revenus. Les revenus sont classés en catégories d'après leur provenance. Le contribuable est taxé d'après un système mixte, le fisc lui demande une déclaration ou, pour certaines catégories, pratique le procédé du « stoppage » ou retenue de l'impôt à la source. Le taux de l'impôt est uniforme et variable suivant les époques; il est le même pour les différentes catégories de revenus, mais le système comporte des déductions pour les revenus du travail. Cet impôt, très simple à l'origine s'est, de nos jours, extrêmement compliqué, du fait des efforts croissants auxquels l'ont soumis les budgets modernes.

L'Einkommensteuer prussien nous fournit un autre système d'impôts basés sur le revenu. Ici l'impôt frappe l'ensemble des ressources du contribuable. Le fisc connaît le revenu global du contribuable par la déclaration que ce

dernier est tenu de lui faire. Cet acte du contribuable est rigoureusement contrôlé, d'où il résulte un très grave inconvénient, l'inquisition à laquelle se sont depuis longtemps accoutumés les gens disciplinés que sont les Prussiens. Le taux de l'Einkommensteuer était progressif, mais modéré. Le système, admettant un minimum d'exemption, était d'une organisation très scientifique. Il fut d'un rendement facile et qu s'accrut d'année en année, suivant les progrès de la richesse publique, tant son organisation était perfectionnée.

Enfin, notre système actuel offre une cinquième variété d'impôts directs. C'est une fusion du système d'impôts cédulaires sur le revenu, impôts sur les différentes sources de revenus et d'un impôt global et complémentaire qui atteint l'ensemble des facultés du contribuable. Les revenus sont classés en huit cédules ou catégories, payant chacune un tarif proportionnel différent. C'est l'introduction de la discrimination dans l'impôt; les divers revenus sont traités différemment, suivant leur provenance. Aux impôts cédulaires vient se superposer l'impôt global sur le revenu, qui l'atteint dans son ensemble, tandis que l'impôt cédulaire, l'atteignait dans ses diverses parties. L'impôt global à côté et au-dessus de l'impôt cédulaire, c'est l'impôt personnel qui prend place aux côtés de l'impôt réel. L'impôt réel ne prend en considération que le revenu du contribuable, sans prendre souci de la personne qu'il touche. Il atteint une source de profit, et non la personne qui va en jouir; celle-ci n'est qu'accessoire. Le législateur fera cependant des distinctions entre les sources de revenus; il ne saurait traiter de la même façon les revenus « laborieux » et les revenus « paresseux ». L'impôt personnel

c'est celui qui fait avant tout acception de la personne du contribuable. C'est elle qu'il vise derrière son revenu. Il n'est plus question de la provenance du revenu; on le considère dans son ensemble et c'est la somme de jouissances qu'il procure qui va donner lieu à la taxation. Rien ne saurait mieux définir le rôle d'un impôt personnel que ces belles paroles de M. Léon Bourgeois : « Si vous voulez, dans une législation où vous avez l'intention d'apporter l'esprit de justice, rectifier les inégalités qui résultent de la mauvaise répartition actuelle des impôts, il faut que vous cessiez de percevoir uniquement, exclusivement un impôt sur les choses sans vous préoccuper des mains dans lesquelles elles sont déposées; il faut que vous n'oubliez pas qu'à côté de la réalité des biens, il y a une autre réalité, celle de la personne humaine, qui est d'un côté la souffrance et la misère, de l'autre la jouissance et la fortune » (1).

Dans le projet de M. Caillaux, l'impôt global, qui se superposait à un système rationnel d'impôts cédulaires, était destiné à compenser l'inégalité entre les impôts directs et les impôts indirects. Ces derniers sont pour la plus grande partie payés par la masse de la population pauvre. Pour compenser la charge de ce lourd fardeau, M. Caillaux avait imaginé l'impôt global complémentaire, impôt direct qui ne serait supporté que par les revenus aisés et riches. L'impôt global jouerait donc le rôle d'impôt compensateur, permettant au surplus de dégrever, dans une certaine mesure, les classes pauvres d'une partie de l'im-

(1) Citées par M. R. Renoult dans son discours à la Chambre. Séance du 6 février 1908.

pôt direct. Ce serait un impôt de redressement. Nous aurons à voir dans le cours de cette étude si l'impôt global actuel joue le même rôle dans notre système d'impôts.

II. — PROPORTIONNALITÉ ET PROGRESSIVITÉ

Un impôt global et complémentaire sur le revenu qui doit jouer le rôle de correctif à l'improportionnalité des impôts ne peut atteindre son but que s'il admet la progressivité dans son tarif. Plus le revenu total est élevé, plus il doit payer. La proportionnalité consiste à faire payer dans la même mesure celui qui a mille francs de revenu et celui qui en a dix mille. Ils fournissent le même effort. La progressivité exige un effort plus grand pour un revenu plus grand.

Notre système d'impôts cédulaires comprend la proportionnalité à l'intérieur d'une même cédule, les revenus sont traités sur un pied d'égalité. Ainsi le directeur d'un grand établissement de crédit qui touche un traitement de 100.000 francs par an, paye l'impôt cédulaire comme le plus humble employé qui touche 6.000 francs, toutes choses égales, d'ailleurs.

Le revenu du pauvre contribue à l'impôt autant que le revenu opulent. Il serait inique de s'en tenir là; ce serait pis que l'injustice, ce serait l'inhumanité. On aurait pu faire jouer la progressivité dans les cédules, mais ce serait en compliquer le mécanisme. On a trouvé préférable de faire payer aux revenus qui atteignent un certain chiffre, un impôt qui n'atteint pas les revenus inférieurs. C'est l'impôt global et complémentaire sur le revenu dont il a été parlé plus haut. Le taux de cet impôt est progressif; s'il n'en était pas ainsi, cet impôt ne se comprendrait pas.

La progression suppose qu'on divise chaque revenu en tranches, égales ou inégales. On part d'un certain chiffre auquel on applique un taux donné; chaque tranche supérieure du revenu sera frappée d'un taux supérieur d'impôt. Ainsi, à mesure que l'on s'élève dans l'échelle des revenus, le taux de l'impôt s'élève. Mais il convient d'arrêter la progression de ce taux à une certaine limite; autrement on arriverait à la confiscation du revenu, et même plus loin. C'est cette idée de progression de l'impôt qui faisait à l'impôt sur le revenu des ennemis farouches et irrécconciliables. C'était l'épouvantail des conservateurs apeurés, qui y voyaient une arme redoutable aux mains des socialistes. Il est clair que la progression illimitée aboutit à la spoliation. Un pareil système ne pourrait être mis en application que par un gouvernement communiste. Un gouvernement démocratique sage doit savoir s'arrêter dans la progression, lui fixer une limite. Pour calmer les inquiétudes des bons esprits conservateurs, on peut adopter ce qu'on appelle le système dégressif. Il y a, dans un système de graduation, progressivité ou dégressivité suivant que dans l'échelle graduée on part de bas en haut ou de haut en bas; tout dépend du point où l'on se place. Mais la dégressivité implique une limite, un point d'arrêt d'où l'on part pour descendre jusqu'au bas de l'échelle; tandis que la véritable progressivité est illimitée, elle part d'un point pour croître jusqu'à l'infini. Un système dégressif est donc plus raisonnable; c'est celui qu'adopte notre impôt global.

Un régime de progressivité bien comprise, disons plutôt un régime de dégressivité de l'impôt, est un moyen sûr, sinon d'arriver à la perfection dans l'égalité des charges, du moins destiné à réaliser un minimum de justice fiscale.

CHAPITRE II

L'IMPÔT GLOBAL SUR LE REVENU EN PRUSSE

I. — *Les origines de l'Einkommensteuer*

Au début du XIX^e siècle, le système fiscal de la Prusse était composé d'un ensemble de contributions indirectes ou accises; le budget de l'Etat était en grande partie alimenté par le produit des douanes; le paysan, de son côté, payait un impôt foncier très lourd. Les impôts indirects grevaient les revenus des populations urbaines; les campagnes subissaient l'impôt foncier.

A la suite des guerres coûteuses contre la France républicaine et impériale, ce vieux système d'impôts ne satisfaisait plus aux exigences des budgets qui s'enflaient de plus en plus. En 1811, on avait étendu l'application des accises aux campagnes; on ne tarda pas à y renoncer, on entreprit de créer un impôt direct qui s'étendrait à tout le pays; une sorte de capitation, le Classensteuer ou impôt de classes; mais tout cela ne donna pas de résultat. Un remaniement plus profond semblait nécessaire dans le système d'impôt. L'idée d'impôt sur le revenu commença à se faire jour. La réforme commença en 1820 et, par étapes, on allait aboutir à la loi de 1891, qui devait être une refonte générale du système d'impôts directs prussien; elle fut l'œuvre d'un grand ministre des finances, M. Miquel.

La loi du 30 mai 1820 allait remanier la capitation instituée en 1811 et en faire l'assise du système d'impôts directs. La loi répartit les contribuables en classes, l'impôt porte le nom de *Klassensteuer*. Il y a quatre grandes classes de contribuables : au premier échelon se trouvent toutes sortes d'ouvriers salariés, y compris les domestiques ; dans une seconde catégorie viennent les petits paysans et les petits bourgeois ; une troisième division comprend les classes moyennes, petits propriétaires commerces moyens et les fonctionnaires ; enfin, au sommet, un même échelon réunit toutes sortes de gens aisés et riches. Le mécanisme de la division est plus compliqué ; car chaque classe comprend des subdivisions. L'impôt n'est pas général ; il ne s'étend qu'aux petites villes et aux campagnes ; les grandes villes paient des impôts indirects. Le *Klassensteuer* comprend un minimum de 2 thallers et ne peut s'élever au-dessus de 48 thallers. L'assiette de l'impôt, ainsi que la confection des rôles et la perception sont entre les mains des agents communaux sous le contrôle du Landrat, conseiller provincial. Les communes, du fait qu'elles organisent l'impôt, opèrent un prélèvement sur les recettes, 4 0/0.

Ce système, qui ne donna que des résultats médiocres, se maintint sans modifications jusqu'en 1847, où le Ministre des Finances déposa un projet d'impôt direct sur le revenu, devant remplacer le *Klassensteuer*. Le nouvel impôt admettait un minimum d'exemption ; il ne serait perçu qu'à partir d'un revenu d'ensemble de 400 thallers (environ 1.500 francs) ; on y introduisait la discrimination, c'est-à-dire la différenciation des revenus ; le contribuable faisait la déclaration de son revenu ; le fisc admettait la

déduction des dettes. Cette organisation scientifique était très bien comprise; il n'y manquait que la progression. Mais le projet n'obtint pas de succès; il n'empêche qu'une atteinte est portée au Classensteuer et qu'on va s'habituer à l'idée d'impôt global sur le revenu. Le projet remanié réapparaît, sans autre succès d'ailleurs, en 1849. L'idée chemina, et en 1851, le Gouvernement présente un projet d'impôt global, d'Einkommensteuer, on laisse subsister le Classensteuer, qui sera modifié, on opérera une fusion du Classensteuer et de l'impôt global, et l'on obtiendra le Klassifizierte Einkommensteuer, ou impôt sur le revenu global classifié. Le projet fait une distinction bien nette entre les citoyens qui ont moins de 3.000 marks de revenus et ceux qui ont un revenu supérieur. Les premiers paient le Classensteuer, dont le maximum ne pourra dépasser 24 thallers; quant aux revenus supérieurs à 3.000 marks, ils paieront l'Einkommensteuer. Ces derniers seront divisés en 30 classes, la dernière comprenant les revenus supérieurs à 30.000 thallers. Chaque classe paiera l'impôt au taux de 3 0/0, sans que le maximum de 700 thallers puisse être dépassé. Ce sont toujours les communes qui sont chargées des opérations relatives à l'impôt. Le projet du Gouvernement trouva un accueil favorable, et c'est ainsi que l'Einkommensteuer pénétra définitivement dans le système d'impôt prussien. Jusqu'à la grande réforme de 1891-93, l'impôt ne subira quelques modifications de détail. La loi du 25 mars 1873 supprima le maximum de 7.200 thallers que ne pouvait dépasser l'impôt; désormais, tous les revenus au-dessus de 3.000 francs subiront le même taux proportionnel de 3 0/0 suivant les classes; de plus, le Classensteuer qui

frappait les revenus inférieurs à 3.000 marks est supprimé; l'Einkommensteuer devient envahissant, il frappera désormais tous les revenus, sauf les tous petits revenus inférieurs à 400 marks. Mais l'Einkommensteuer restait un impôt de répartition; Bismarck en fit en 1883 un impôt de quotité.

On arrive ainsi à la grande réforme de 1891, qui est une grande date dans les annales fiscales de la Prusse.

II. — La loi du 11 juin 1891

Le but que poursuivait M. Miquel était un remaniement complet de l'impôt sur le revenu. Il voulait tout d'abord en faire exclusivement un impôt d'Etat et ne plus le laisser à l'entière discrétion des communes; il fallait aussi en obtenir un meilleur rendement, et faire de l'Einkommensteuer un impôt général qui atteindrait toutes les catégories de revenu; il fallait aussi supprimer les vieilles distinctions entre les villes et les campagnes. Il était nécessaire aussi d'y introduire plus de justice et de laisser place par suite à la discrimination et à la progressivité, de plus, on demandait au contribuable de déclarer son revenu. En somme, c'est un projet soigneusement étudié que M. Miquel présenta au Parlement prussien. Il ne donna pas lieu à de larges débats, et il fut voté presque d'enthousiasme. Au dehors, l'opinion publique l'accueillit avec satisfaction.

Nous passons aussitôt à la technique de la loi.

a) *Des personnes imposables* .

Sont soumises à l'impôt sur le revenu : toutes les personnes domiciliées en Prusse ou y possédant des biens dont elles tirent des revenus; les personnes morales, socié-

tés anonymes ou en commandite par actions, ainsi que les sociétés coopératives qui commercent avec le public.

Les exemptions totales exonèrent : les membres de la famille des Hohenzollern ; les familles des princes médiatisés ; les membres du corps diplomatique représentant les nations étrangères.

b) *Revenu imposable* :

La loi classe les divers revenus en quatre catégories : 1° revenus des capitaux mobiliers ; 2° revenus des biens fonciers ; 3° revenus du commerce et de l'industrie ; 4° revenus provenant d'opérations lucratives et de droit à des prestations périodiques de toute nature, lorsque ces profits n'ont pas été frappés par ailleurs.

On voit que la loi cherche à atteindre toutes les catégories de revenus ; elle entend que rien n'échappe au fisci ; elle ne touche cependant qu'aux profits qui ont un caractère de périodicité ; elle épargne les profits extraordinaires, constitués par les successions, donations et autres sources, qui ne sont que des accroissements du capital.

Le revenu atteint est le revenu réel, par opposition au revenu brut. La loi spécifie, dans son article 9 que : doivent être déduits du revenu brut tous les frais nécessaires à l'acquisition et à la conservation du revenu. Cet article est très explicite à ce sujet ; il prévoit, entre autres, la déduction des intérêts des dettes et des rentes à la charge du contribuable, les divers impôts directs qu'il paye, les sommes consacrées à l'amortissement du capital et jusqu'aux sommes payées aux assurances. Ces frais sont très largement compris et la loi ne laisse place à aucune hésitation. Le revenu se calcule d'après le profit moyen des trois dernières années, au plus.

Où la loi innove, c'est lorsqu'elle considère comme personnes imposables, des personnes morales comme les sociétés industrielles et commerciales. Voici comment elles les atteint : les revenus des sociétés par actions sont classés dans la catégorie des revenus du commerce et de l'industrie. Sont considérés comme imposables, les excédents de recettes qui sont distribués entre les sociétaires à titre d'intérêts d'actions ou de dividendes, sous quelque dénomination que ce soit ; ainsi que les sommes destinées à alimenter le fonds de réserves, sauf celles qui sont consacrées aux assurances. La loi laisse intacte cependant une somme qui représente pour le capital actions un intérêt de 3 1/2 0/0 ; l'article 16 indique ce qu'elle entend par capital actions. Le fait d'imposer à part les sociétés par actions revient à un accroissement du taux de l'impôt pour les rentiers du commerce et de l'industrie. L'impôt frappe même directement les sommes destinées au fonds de réserves, ce qui fait que rien n'échappe au fisc prussien dans les profits des sociétés par actions. Quant aux rentiers, ils sont eux atteints indirectement ; la loi n'a pas voulu apparemment en faire une catégorie de contribuables plus chargée que les autres ; cela fut une subtilité que de les atteindre par ce détour ; de plus, le fisc qui atteignait aussi le fonds de réserves faisait participer l'ensemble des profits des sociétés à l'impôt.

c) Du tarif de l'impôt :

La loi ne fixe pas de taux pour l'impôt. Elle divise chaque revenu en tranche très faibles et dans un tableau figure en face de chaque tranche la part de l'impôt à payer ; une simple addition suffit pour trouver le montant de l'impôt : cela facilite la tâche du taxateur et ne présente aucune dif-

ficulté pour le contribuable qui n'a qu'à jeter un coup d'œil sur le tableau pour savoir à quoi s'en tenir. L'article 17 donne le tarif que nous reproduisons plus bas.

Avant d'opérer le calcul de l'impôt, il faut faire jouer les déductions pour charges de famille. La loi a pris en considération ces dernières, et c'est là une innovation très intéressante et marquant un réel progrès.

Chaque chef de famille imposable doit retrancher du revenu imposable, s'il est inférieur à 3.000 marks, une somme de 50 marks pour chacun des deux premiers enfants âgés de moins de 14 ans; pour trois enfants et au-delà, l'impôt sera abaissé, d'un degré, c'est-à-dire que la tranche supérieure ne sera pas comptée. Remarquons que pour un enfant et même pour deux, la déduction de 50 ou 100 marks sera parfois inopérante; ceci se présentera lorsque la tranche supérieure du revenu dépassera 100 marks; de plus, les différentes tranches, pour les revenus au-dessous de 3.000 marks, n'étant jamais supérieures à 150 marks, il s'ensuit que lorsque le contribuable a trois enfants ou au-delà, la déduction ne dépassera jamais 150 marks. Comme il est facile de le voir, la réduction d'impôts est minime.

La loi a pris aussi en considération des charges qui peuvent grever l'ensemble du revenu. L'art. 19 dit que pour les revenus n'excédant pas 9.500 marks, la situation économique particulière du contribuable peut donner lieu à un dégrèvement ne dépassant pas trois degrés. Cette situation peut provenir des charges de famille, enfants mineurs et ascendants âgés; elle regarde aussi « certaines situations malheureuses »; l'énumération de ces situations

économiques particulières est assez longue, et d'ailleurs vague.

Tableau du tarif de l'impôt

TARIF DE L'EINKOMMENSTEUER

L'impôt annuel est tarifé pour un revenu :

Exc.	900 marks	jusques et y compris	1.050 marks	à	6 marks
—	1.050	—	—	1.200	9 —
—	1.200	—	—	1.350	12 —
—	1.350	—	—	1.500	16 —
—	1.500	—	—	1.650	21 —
—	1.650	—	—	1.800	26 —
—	1.800	—	—	2.100	31 —
—	2.100	—	—	2.400	36 —
—	2.400	—	—	2.700	44 —
—	2.700	—	—	3.000	52 —
—	3.000	—	—	3.300	60 —
—	3.300	—	—	3.600	70 —
—	3.600	—	—	3.900	80 —
—	3.900	—	—	4.200	92 —
—	4.200	—	—	4.500	104 —
—	4.500	—	—	5.000	118 —
—	5.000	—	—	5.500	136 —
—	5.500	—	—	6.000	146 —
—	6.000	—	—	6.500	160 —
—	6.500	—	—	7.000	176 —
—	7.000	—	—	7.500	192 —
—	7.500	—	—	8.000	212 —
—	8.000	—	—	8.500	232 —
—	8.500	—	—	9.000	252 —
—	9.000	—	—	9.500	276 —
—	9.500	—	—	10.500	300 —

Les revenus de :

10.500	jusqu'à	30.500 m.	inclus	payeraient	chaque	1.000 m.	30
30.500	—	32.000	—	—	—	1.500	60
32.000	—	78.000	—	—	—	2.000	80
78.000	—	100.000	—	—	—	2.000	100

Pour les revenus supérieurs à 100.000 marks jusqu'à 105.000 marks inclus, l'impôt sera de 4.000 marks, et il

s'augmentera ensuite de 200 marks par chaque 5.000 marks de revenus.

Continuant à nous attacher de très près au texte de la loi, nous allons passer à une étude générale de l'organisation de l'impôt, sans pour cela entrer dans certaines de ses complications.

d) *Assiette de l'impôt :*

L'assiette se fait au lieu de l'imposition, qui est celui du domicile du contribuable ou de sa résidence, et au cas où il a plusieurs domiciles, celui de son principal établissement.

En premier lieu, c'est l'administration communale qui dresse une liste de tous les contribuables désignés par la loi; puis elle groupe tous les renseignements concernant leur situation. Les fonctionnaires communaux ont la faculté de s'adresser aux contribuables pour en obtenir toutes sortes de renseignements. C'est ainsi que le Conseil d'Administration Communal peut établir le revenu présumé du contribuable.

Toutes les personnes physiques ayant un revenu d'ensemble de plus de 3.000 marks, sont tenues d'en faire la déclaration au président de la commission d'assiette, en faisant usage de formules délivrées par l'Administration. Quant aux personnes morales, c'est leurs comptes et rapports annuels qu'elles doivent remettre. Pour les revenus inférieurs à 3.000 marks, la déclaration est facultative, sauf injonction expresse de l'Administration. Celle-ci publie un avis public invitant les contribuables à souscrire leur déclaration, leur donnant un délai de quinze jours.

Nous allons à présent pénétrer dans un domaine fort complexe : celui de l'évaluation du revenu et de la fixation de l'impôt. Cette complexité nous semble avoir été

voulue, dans le but d'arriver à se rapprocher le plus possible du véritable revenu du contribuable, et de lui faire payer son juste tribut aux charges de l'Etat. Nous aurons lieu de voir que cette organisation trop touffue a abouti à l'inquisition.

En premier lieu, la loi établit dans chaque commune importante une commission d'évaluation préalable des revenus, composée du maire président, de membres nommés par l'Administration et de membres élus. Les groupements peu importants se réunissent, suivant un mode fixé par l'Administration, pour constituer une commission préalable. Cette Commission a pour rôle de soumettre à un examen minutieux les renseignements recueillis par l'Administration Communale et d'établir un revenu présumé pour chaque contribuable, dont le revenu apparaît inférieur à 3.000 marks; la commission propose un taux d'impôt pour les individus rentrant dans cette catégorie.

Au-dessus des commissions préalables d'évaluation se trouvent les commissions de taxation. Chaque cercle forme un district de taxation sous la présidence du Landrat ou d'un commissaire du Gouvernement. Les membres de cette commission sont en partie nommés, en partie élus, pour six ans. Le Président de la Commission de taxation a un rôle très actif et prépondérant; il est d'abord chargé des avis publics relatifs aux déclarations, que le contribuable doit lui adresser. Le président a la surveillance des opérations des commissions d'évaluation préalable de son district; il examine tous les renseignements fournis par ces dernières sur la situation des personnes imposables; à cet égard, d'ailleurs, le président est chargé lui-même de concentrer les renseignements les plus complets possibles

sur les contribuables; il peut exiger la production de tous documents, livres, actes publics qui lui paraissent nécessaires, sauf, évidemment les réserves spéciales des lois. Lorsque les cotes proposées par les Commissions d'évaluation lui semblent acceptables il les arrête; en cas contraire, le président porte la question devant la commission de fixation qui statue. Les déclarations de revenus sont examinées par le président, de concert avec sa commission de fixation; si elles paraissent contestables, le contribuable est invité à fournir des explications, sauf à la commission, en cas de refus, de procéder à toutes enquêtes pour arriver à la manifestation de la vérité. Ceci fait, le président et la commission fixent le taux d'imposition et donnent connaissance au contribuable du montant de l'impôt. Ce dernier peut ne pas accepter la décision de la Commission fiscale; en ce cas, il porte sa contestation devant une commission spéciale d'appel qui siège dans chaque district. Cet organe est constitué sur le modèle des commissions de fixation : son président a des pouvoirs larges, semblables à celui du président de la commission de fixation. Notons que la commission d'appel est chargée de trancher les conflits qui peuvent survenir au sujet de la taxation entre le président de la commission fiscale et cette commission.

Au sommet de cette hiérarchie de commissions siège un Tribunal suprême, unique pour le royaume, et qui statue définitivement sur les décisions de la commission d'appel. Il ne peut y avoir lieu à recours devant ce Tribunal que pour des causes déterminées par la loi : violation de la loi, incompétence et vice de forme. Le Tribunal administratif suprême peut maintenir les décisions de la

commission d'appel, soit les rejeter, et dans ce dernier cas, il peut évoquer le fond du débat, rectifier l'assiette de l'impôt, ou bien il peut provoquer une autre décision de la commission d'appel.

Le Ministre des Finances a la surveillance administrative supérieure sur les différentes commission qui concourent aux opérations relatives à l'impôt.

Nous avons trouvé superflu d'entrer dans les moindres détails de la loi, notamment en ce qui concerne la composition et la compétence des diverses commissions. Nous avons craint de rendre cette étude pesante et confuse.

e) *Pénalités :*

L'article 30 énumère les peines sévères encourues pour défaut de déclaration du contribuable, après avis réitéré de l'Administration : il y a lieu, dans ce cas, à surimposition de 25 0/0.

Le défaut de déclaration dans les délais fixés par la loi entraîne la perte du droit de contestation de l'impôt pour le contribuable. Des amendes assez sévères sont prévues pour les déclarations sciemment reconnues fausses.

Quant aux membres des commissions reconnues coupables de complaisance à l'égard des contribuables, ils peuvent encourir des peines sévères, pouvant aller jusqu'à l'emprisonnement de trois mois, outre de fortes amendes.

Nous avons vu que les communes prennent une part importante à l'organisation de l'impôt, ainsi que le rôle actif du maire, président de droit de la commission d'évaluation, siégeant dans sa commune, la loi leur enjoint, en outre, de tenir des relevés de départ ou d'arrivée dans leur commune; elle prévoit aussi au bénéfice des communes un prélèvement de 2 0/0 sur l'impôt.

Comme nous avons eu l'occasion de le montrer, l'organisation de l'Einkommensteuer est sagement comprise. On voit tous les efforts du législateur qui cherche à atteindre toutes les manifestations de revenus. La loi qui a divisé les sources de revenus, frappe chacune d'une façon pareille; quoiqu'elle ait voulu introduire la discrimination en ce qui concerne les rentiers du commerce et de l'industrie. Ceux-ci voient leurs revenus atteints doublement, et dans la catégorie des revenus des valeurs mobilières, et dans celle des revenus du commerce et de l'industrie, dans laquelle sont rangées les sociétés par actions. C'est la seule discrimination admise, d'une façon détournée, mais certaine. La loi a exonéré de l'impôt, par mesure d'humanité, tous les petits revenus, au-dessous de 900 marks; de ce fait, les ouvriers, les petits artisans, les petits employés se trouvaient déchargés. Cette sollicitude ne peut que faire grand honneur à l'esprit démocratique de M. Miquel et du législateur prussien. Il nous aura fallu longtemps en France pour suivre un pareil chemin, et ce n'est pas précisément un progrès. D'autre part, le législateur a su bien ménager les revenus moyens jusqu'à 10.500 marks; l'impôt à payer se trouve très modeste. Mais au delà de ce chiffre, de revenu, la taxe devient plus sensible, sans pourtant avoir rien d'excessif. Au total, l'impôt de M. Miquel est un impôt modéré, et c'est une grande qualité qui a le don de calmer certaines inquiétudes quand il s'agit d'un impôt à tarif progressif; de plus, il a toujours été prouvé que les taxes modérées sont les seules qui rentrent bien, pour le Trésor. La facilité du rendement était, du reste, dans les prévisions du législateur. Par ailleurs tout avait été prévu pour que le contribuable n'élide pas l'im-

pôt. A travers les mailles serrées du réseau multiple des commissions, il était, sinon impossible, du moins difficile, qu'il y ait du coulage. Mais cet écheveau presque inextricable de commissions à pouvoirs illimités aurait pu, ailleurs qu'en Prusse, rendre l'impôt intolérable. Mais les Prussiens sont des esprits dociles; ils étaient accoutumés à une longue discipline; leur histoire s'est écoulée paisible, à l'ombre des grands fiefs; ils n'ont pas connu les révolutions soudaines et sanglantes qui ont secoué l'âme française, sans cesse à la conquête d'un idéal de liberté.

Les enquêtes du fisc prussien, inquisitoires et pleines de vexations, sombrant parfois dans le ridicule (1), ne soulevaient que de timides protestations. L'impôt sur le revenu rentra facilement et le rendement, comme le montrent les statistiques, s'accrut d'années en années, parallèle au développement de la population et de la richesse publique. Quelques chiffres que nous fournit le Bulletin de statistique du Ministre des Finances (2) vont nous permettre de suivre les progrès constants et de la population, et de la matière imposable et du rendement de l'impôt.

Pendant l'exercice 1891-92, qui précéda l'application de la réforme, la population prussienne comprenait 29.436.438 âmes; les contribuables au Klassifizierte Einkommensteuer représentaient 6,78 0/0 de la population; l'impôt donna 80 millions de marks. Pour l'exercice 1892-93, première année d'application du nouvel Einkommensteuer, la population représente 29.895.224 âmes; les

(1) Voir L. Say. Les solutions démocratiques de la question des impôts.

(2) Bulletin de statistique du ministère des Finances, année 1892. Tome 32, p. 522 suivantes.

contribuables au nouvel impôt représentent 8.65 0/0 de la population et ont à payer 124.842.848 marks, d'après les prévisions du ministre; dans ces chiffres, les personnes morales figurent pour 2.028 devant payer 10 millions de marks. Reproduisons la comparaison dans le petit tableau suivant :

Exercices	Contri- buables	Revenus imp. Millions de marks
1891-92	1.997.658	4.273.703.217
1892-93	2.435.858	5.724.323.767

Notons que le total des revenus imposés n'est pas rigoureusement exact, du fait que les déductions prévues par la loi n'ont pas encore joué.

Un autre tableau qui figure ci-après vient nous montrer dans quelle mesure les diverses catégories de revenus participent à l'impôt.

CATÉGORIES DE REVENU	POURCENTAGES	
	Année	Année
	1891-92	1892-93
900 à 3.000 marks	35,54 %	28,60 %
3.000 à 6.000 —	23,50 %	16,32 %
6.000 à 9.500 —	9,98 %	9,78 %
9.500 à 30.500 —	16,25 %	18,68 %
30.501 à 100.000 —	7,70 %	13,62 %
100.001 marks et au-dessus	7,03 %	13 %
	100 %	100 %

Un simple rapprochement nous permet de nous rendre compte de tout ce que le législateur de 1891 a fait pour les revenus au-dessous de 9.500 marks et la proportion dans ils sont dégrévés; de ce fait, il a fallu, comme il est visible, reporter la surcharge sur les gros revenus. Telle est la volonté du législateur prussien de mettre un pue de justice

dans l'impôt; on ne saurait trop l'en féliciter. C'était un bel exemple à admirer et à suivre. Si la justice dans l'impôt ne consiste pas à écraser le riche, du moins elle doit tendre à lui demander une juste part. Il faut que le riche donne plus que le pauvre; il le peut et il le doit.

M. Miquel avait calculé que l'Einkommensteuer donnerait pour la première année, soit pour l'exercice 1892-93 environ 125 millions de marks; son attente ne fut pas trompée, l'impôt donna 124.840 000 marks (tel est le chiffre que nous relevons sur le bulletin de statistique). Ceci nous montre que le fonctionnement de l'impôt fut admirable. Nous allons suivre l'évolution de l'impôt sur le revenu pendant les quinze premières années où il a été appliqué, jusqu'en 1906, où une loi nouvelle, vint modifier quelques points de la loi originaire. Nous savons que la population de la Prusse a fait des progrès constants vers la fin du XIX^e siècle; de même le développement de la richesse publique a été évident. Un impôt qui fonctionnait aussi sérieusement que l'Einkommensteuer ne pouvait que produire des recettes progressant d'une façon automatique eu égard au mouvement de la population et de la richesse publique.

Nous avons dressé le petit tableau suivant qui nous permet de suivre aisément, à certaines années de cette période de quinze ans, les progrès de l'impôt.

	1892	1898	1901	1904	1905
Nombre de contribuables	2.435.000	2.910.000	3.050.000	4.130.000	4.390.000
Produit de l'impôt	124.840.000	146.740 000	186.890.000	191.240.000	201.770.000
Pourcentage par rap. prop.	8,15 %	8,99 %	10,71 %	11,59 %	12,11 %
Revenu imposé personnes réelles	5.724.320	6.771.910	8.376.060	9.122.690	9.665.610

Les chiffres relatifs au produit de l'impôt et au revenu imposé des personnes réelles sont en millions de marks.

III. — *La loi du 19 juin 1906*

Nous avons pu voir les résultats très appréciables de l'impôt global sur le revenu en Prusse; le fisc prussien n'eut pas à en enregistrer de mécomptes. Cependant la mise en œuvre de l'impôt mit à jour certaines imperfections qu'il parût utile et simple de corriger. C'était en somme un peu d'huile à mettre sur la machine afin qu'elle fonctionnât mieux.

Une loi du 19 juin 1906 allait donc reprendre l'impôt global sur le revenu. l'Einkommensteuer, dans son ensemble, en corrigeant les défauts que la pratique avait révélés. Remarquons qu'aucune modification essentielle ne changera la physionomie de l'impôt. Il avait été trop soigneusement conçu pour qu'on en puisse troubler profondément le bel ordre. Nous nous contenterons de signaler les innovations de la loi de 1906, sans reprendre tout le texte fondamental de 1891; ce serait chose superflue. Il est curieux d'observer que le législateur de 1906 recopie le texte de 1891, avec ses modifications propres, qui, répétions-le, ne sont ni nombreuses, ni capitales. On croirait qu'il s'agit d'un texte entièrement nouveau, quand on n'a sous les yeux qu'un texte amendé.

La loi englobe une nouvelle catégorie de contribuables: ce sont les sociétés à capital limité, qui, dans la seconde moitié du XIX^e siècle, avaient acquis un très grand et très rapide développement. Le législateur prussien ne les avait reconnues qu'en 1892, postérieurement à la réforme de M. Miquel; et de ce fait, elles ne se trouvaient pas soumises à l'impôt. Désormais, elles seront atteintes, à l'instar des

autres personnes morales; mais elles seront soumises à un tarif spécial. La loi les avantage de ce fait que, frappant la totalité de leurs profits, elle n'atteint pas les dividendes qui vont entre les mains des actionnaires; leur tarif est cependant supérieur au tarif ordinaire, ce qui fait que l'avantage n'est pas aussi grand qu'on pourrait le croire. Il subsiste néanmoins et provient certainement du fait que la loi s'est montrée favorable à ces sortes de sociétés et n'a pas voulu entraver leur admirable essort.

Un amendement intéressant à la loi de 1891 consiste dans un redoublement de faveur à l'égard des familles nombreuses. La première loi se contentait d'une réduction d'impôt minime; désormais, pour chaque enfant, de moins de 14 ans, à partir du troisième et jusqu'au cinquième inclus, la réduction d'impôt sera de un degré, et au delà de cinq enfants, de deux degrés; pour chacun des deux premiers enfants, nous savons qu'on déduit 50 marks du revenu imposable. De plus, le bénéfice de nouvelles dispositions est étendu aux contribuables qui ont un revenu ne dépassant pas 6.500 marks, et il s'agit ici, non pas simplement des enfants de moins de 14 ans, mais de toutes les personnes à charge, en vertu d'obligation légale. Constatons que le progrès est réel et témoigne de la sollicitude de plus en plus grande du législateur prussien pour des catégories d'individus très intéressants.

Nous relevons enfin une troisième modification notable : c'est le souci de donner une définition plus large et plus précise du revenu imposable, on allonge la liste des déductions qu'il faut opérer sur le revenu brut pour en faire ressortir le revenu net. Qu'il nous suffise de dire que ces nouvelles déductions portent surtout : sur les impôts directs communaux qui atteignent les revenus fonciers et les revenus du commerce et de l'industrie.

Voici un aperçu du mouvement de progression de l'impôt jusqu'à la guerre, que nous trouvons dans le bulletin de statistique du Ministère des Finances.

Aucune atténuation n'a été apportée aux pouvoirs inquisitoriaux des diverses commissions d'assiette et de contentieux. Malgré de timides récriminations, les contribuables avaient fini par s'y accoutumer. A quoi bon apporter un changement à des pouvoirs si efficaces et si précieux ? Il y eut à peine quelques modifications de détail en ce qui concernait la compétence des commissions d'évaluation et de fixation.

Tel restera l'Einkommensteuer Prussien jusqu'au grand cataclysme qui bouleversa la face du monde. L'on peut dire, en résumé, que l'impôt sur le revenu global a bien pénétré dans les mœurs prussiennes et s'y est admirablement adapté. Sans doute, l'Einkommensteuer n'a pas été d'un produit énorme; on ne lui demandait pas cela; mais li a bien atteint le but que visait le législateur de 1891 : épargner un minimum d'existence, frapper modérément les moyens revenus; un peu plus sensiblement, mais sans dureté les gros revenus; opérer une certaine discrimination entre les revenus du travail et ceux du capital, bref, atteindre toutes les manifestations du revenu et être d'un rendement facile; on peut dire que l'Einkommenssteuer a pleinement répondu à ces désirs.

Les statistiques, jusqu'à la veille de la guerre, montrent suffisamment que d'année en année, le produit de l'impôt devenant meilleur, son excellent fonctionnement s'opérerait de façon si admirable qu'aussitôt que la population augmentait, que la richesse publique s'accroissait, automatiquement on constatait de plus fortes rentrées de ressources. (Voir tableau page ci-contre).

	1892	1896	1900	1905	1909	1910	1912
Nombre de Contribuables	2.440.000	2.650.000	3,380.000	4.590.000	6.120.000	6.250.000	6,920.000
Revenu imposable	5.961.400.000	6.261.540.000	8.248.790.000	10,020.220.000	14,030.940.000	14,542.340.000	16.131.340.000
Moyenne par contribuables	2,445 marks	2.359 marks	2.441 marks	2,281 marks	2.297 marks	2.326 marks	2.617 marks
Montant de l'impôt	124.840,000	127.080.000	174.390.000	201,770.000	284,080.000	293.840.000	329.530.000

Dans ce tableau sont comprises les personnes physiques et les personnes morales.

Le Bulletin de statistique ne nous donne pas les chiffres concernant le mouvement de la population à ces mêmes époques; on n'en sait pas moins qu'il a été ascendant d'une façon continue. L'augmentation rapide du nombre des contribuables est un indice certain du bon fonctionnement de l'impôt. Cependant, le mouvement du revenu imposable qui suit aussi une courbe ascendante, n'est pas absolument parallèle à celui de la population; de plus, la moyenne du revenu imposable par contribuable présente, dans les périodes envisagées, des hauts et des bas. Tout ceci est pour nous faire croire que le mouvement de la richesse publique, en Prusse, n'a pas toujours suivi exactement le mouvement de la population. Quoi qu'il en soit, les rentrées de l'impôt n'ont fait que s'améliorer d'année en année. A notre sens, ce sont les résultats du rendement qui font preuve des qualités indéniables du système. Nous ne lui reconnaissons qu'un grand défaut, c'est d'être vexatoire et nous avons assez insisté sur ce point. Ce n'en était peut-être pas un si grand pour l'esprit prussien, qui s'est toujours bien accommodé de la lourde férule administrative.

C'est à cet endroit que nous arrêtons cette étude sommaire du système d'impôt global prussien. Actuellement, l'Einkommensteuer est devenu un impôt d'Empire par la loi du 29 mars 1920. Quoique les principales lignes du système de 1891 demeurent, sa physionomie n'en est pas moins profondément altérée. Une étude comparative du nouvel impôt global sur le revenu nous aurait paru intéressante. En l'état de désorganisation des finances allemandes et de l'avilissement désastreux du mark, cette étude nous a paru impossible.

CHAPITRE III

LES PRINCIPAUX PROJETS D'IMPÔT GLOBAL SUR LE REVENU A L'ÉTUDE EN FRANCE JUSQU'EN 1907

I

Lorsqu'en 1907, M. Joseph Caillaux saisit le Parlement de son projet d'impôt sur le revenu, ce n'était pas une nouveauté pour le pays. Certes, jamais en France le système n'avait été appliqué, mais le terme n'était pas inconnu. Le public était familiarisé avec l'idée, car depuis les dernières années du XIX^e siècle, presque tous les Gouvernements avaient eu dans leur programme la réforme fiscale, laquelle comportait l'impôt sur le revenu.

Avant de passer une revue rapide des quelques projets d'impôt global qui présentent un réel intérêt, il peut être utile de dire quelques mots sur les premières manifestations de l'impôt sur le revenu en France, qui se sont produites sous l'Ancien Régime; nous voulons parler de la Capitation de Ponchartrín, et du vingtième qui fut créé dans les dernières années du règne de Louis XIV (1).

La Capitation, établie par Ponchartrín, en 1695, était un impôt nouveau créé momentanément pour faire face aux

(1) Pour cette question, se reporter aux manuels d'histoire du Droit français.

charges occasionnées par la guerre de la ligne d'Augsbourg. Ce devait être un impôt de classe qui allait frapper l'ensemble des sujets du roi. Les contribuables étaient répartis en vingt-deux classes, suivant leur revenu présumé; cette classification était tout-à-fait arbitraire : on ne tenait pas compte d'aucun élément certain pour la répartition des contribuables. C'est ainsi qu'étaient présumés avoir un même revenu et rangés dans une même catégorie tous les marquis, par exemple, ou tous les Conseillers à une Cour judiciaire. Cela seul peut donner une idée de l'incohérence du système. Les résultats en furent déplorables et, naturellement, l'impôt allait finir par retomber sur la seule classe roturière et être cotisé à la taille. L'introduction de la capitation est cependant la première tentative qu'on ait faite pour astreindre toutes les classes de la société à un même impôt qui atteindrait l'ensemble du revenu; cet impôt n'était pas excessif, puisque les assujettis de la première classe, fort peu nombreux, n'auraient à payer que 2.000 livres et le contribuable de la vingt-deuxième classe, une seule livre.

Nous n'avons pas à entrer dans les détails de l'organisation rudimentaire de la capitation, et l'on ne s'était pas préoccupé, en ce temps, d'idée fiscale qui puisse retenir notre attention. En créant cet impôt, on ne cherchait qu'un expédient pour trouver des ressources.

Le vingtième, créé en 1710 provisoirement, devint définitif en 1740; son organisation fut plus scientifique que celle de la capitation. C'est un impôt sur les différentes sources de revenu, qu'on avait réparti en quatre classes : revenus des biens-fonds, revenus mobiliers, revenus du commerce et de l'industrie et revenus des charges et

offices. Chose curieuse, le système comprend la déclaration pour la cédula des biens-fonds; quant aux revenus des valeurs mobilières, on retient l'impôt sur le coupon; de même pour les traitements des fonctionnaires, l'impôt est retenu par l'Administration. Le système devenait plus compliqué en ce qui concerne les revenus du commerce et de l'industrie : on aboutissait à un impôt de répartition entre les corporations.

Les salaires des ouvriers et les bénéfices agricoles n'étaient pas atteints par l'impôt du vingtième, du fait que la taille pesait lourdement sur eux. Au total, le vingtième est un impôt d'inspiration moderne; il rappelle même d'assez près notre impôt cédulaire sur le revenu.

La Révolution allait faire table rase du système financier de l'Ancien Régime, et instituer un système d'impôts entièrement basé sur les signes extérieurs du revenu. C'est celui que nous avons gardé si longtemps, avec diverses modifications.

Sous la deuxième République, on parla de l'impôt sur le revenu. M. Hippolyte Passy déposa un projet d'impôt général sur le revenu, qu'on ne peut que se borner à mentionner, car il ne vint même pas en discussion à l'Assemblée.

Après nos désastres de 1870, à l'Assemblée Nationale, il sera question de la réforme fiscale et l'on parlera de l'impôt sur le revenu : désormais, l'idée a pris corps et on ne l'abandonnera plus; elle a pénétré dans l'opinion publique et les Chambres auront souvent à s'en préoccuper. Naturellement, cette forme nouvelle d'impôts directs, qui se pose pour la première fois de façon sérieuse, livrant un dur assaut à un système aussi consolidé que les

« quatre vieilles », ne peut réussir à l'ébranler du premier coup. Le vieux système n'en sera pas moins entamé. M. Thiers est hostile à l'impôt sur le revenu et ne voudra s'arrêter qu'à un projet d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et en 1872, cet impôt prend place auprès de nos vieilles contributions. C'est déjà une brèche ouverte dans l'antique forteresse; l'impôt nouveau n'en remplace aucun autre, mais l'idée d'impôt sur le revenu a triomphé.

Là s'était bornée la réforme; les résultats en furent excellents. Le pays traversait, à ce moment, une période économique très prospère. Après la tourmente, il se releva rapidement, le commerce et l'industrie atteignirent leur plein épanouissement; les impôts rentraient facilement et abondamment; les impôts indirects surtout apportaient un afflux important au Trésor et l'on connut, chose aujourd'hui si rare et si lointaine, des budgets en excédent. Mais du fait de la poussée démocratique mondiale, du fait aussi que l'on entreprenait de nombreux et coûteux travaux publics, les budgets s'enflèrent et le déficit allait s'installer à demeure chez nous. On ne pouvait demander un surcroît d'efforts aux impôts indirects, car ils étaient déjà bien lourds. Il fallut repenser de la réforme de notre système d'impôts directs. Mais accroître ceux-ci, en les laissant subsister tels qu'ils étaient, c'était accroître la somme de leurs iniquités, c'était rendre l'inégalité plus sensible et plus choquante. Il fallait donc remettre sur le tapis la question de l'impôt sur le revenu; ce n'est que par là qu'on pouvait procéder à une réforme fiscale.

C'est dans toutes les dernières années du dix-neuvième siècle et au début du vingtième que se placent les projets les plus intéressants d'impôts sur le revenu. Nous n'avons

à examiner ici que les projets relatifs à l'impôt global sur le revenu. Ce sont d'ailleurs les mieux étudiés et les seuls qui présentent des formules nouvelles dignes d'intérêt. Nous parlerons des projets Doumer (1896), Peytral (1898), Caillaux (1900) et Rouvier (1903). Remarquons que ces divers projets avaient entre eux un grand point commun; c'était qu'ils n'envisageaient qu'une réforme partielle de notre système d'impôts directs; ils tendaient à l'introduction d'un impôt global sur le revenu en remplacement de la contribution personnelle mobilière et de l'impôt des portes et fenêtres.

Nous évitons, à dessein, d'entrer dans le détail de l'étude de ces projets; cela aurait pu être intéressant, mais nous paraît inutile, le véritable but de cette étude n'étant que l'impôt global actuel, nous avons trouvé incommode de donner de longs développements à l'étude des projets antérieurs, au projet Caillaux de 1907. C'est donc leurs traits généraux et essentiels que nous allons examiner.

a) *Projet Doumer.* — M. Doumer, Ministre des Finances du cabinet Bourgeois, présenta, se 1^{er} février 1896, dans le projet de budget général, une réforme de l'impôt direct. Elle ne concernait pas le bouleversement total de notre ancien système, mais le remplacement de deux des « quatre vieilles », la cote personnelle mobilière et l'impôt des portes et fenêtres, c'est-à-dire les plus condamnables. Elles seraient remplacées par un impôt général sur le revenu, qui serait assis sur le revenu d'ensemble du contribuable. La première nouveauté du système, c'était une exemption équitable à la base, c'est-à-dire que l'impôt ne serait perçu qu'à partir d'un certain revenu total; cette mesure était dictée par un esprit de justice qu'on voulait, enfin, mettre

dans l'impôt. Le taux du nouvel impôt serait progressif et évoluerait de 1 à 5 0/0. Chaque revenu se trouve divisé en tranches auxquelles est appliqué le taux; le taux, partant de 1 0/0 s'élève au fur et à mesure qu'on atteint une nouvelle tranche; le taux maximum de 5 0/0 atteint en principe les revenus qui dépassent 500 000 francs, mais en réalité, ce taux ne joue jamais pleinement; les diverses tranches se trouvant fortement diminuées par le jeu des abattements; ces derniers rendent le tarif très complexe, quoiqu'il soit bien modéré. L'impôt frappe le revenu global net du contribuable; ce dernier apparaît après des déductions opérées sur le revenu brut et qui comportent notamment les dettes à la charge du contribuable, ainsi que tous impôts directs payés par lui, les dépenses d'acquisition et de conservation du revenu, qui sont assez largement comprises, etc. Le projet énumère quels sont les divers éléments du revenu : 1° les revenus des propriétés foncières non bâties comprenant la rente foncière et les bénéfices d'exploitation; 2° les revenus des propriétés foncières bâties; 3° les revenus des capitaux mobiliers; 4° les revenus du commerce et de l'industrie; 5° les revenus d'emplois publics ou privés ou de toute autre occupation lucrative.

Tout contribuable dont le revenu total dépasse 10.000 francs, est tenu d'en faire la déclaration au Contrôleur des Contributions directes; pour les revenus inférieurs, l'Administration les taxes d'office d'après le système indiciaire. Notons que sur l'impôt ainsi calculé, il y a lieu à des dégrèvements importants pour charges de famille; cela ne concerne toutefois que les revenus inférieurs à 20.000 fr.

Ce projet, avec sa distinction des diverses sources de

revenus et certaines nouveautés fiscales, comme la progressivité de l'impôt et la déclaration, les déductions pour charges de famille, est assez bien conçu. La réforme manque de hardiesse, mais elle témoigne d'un esprit prudent qui veut éviter d'effrayer sans doute l'opinion publique; celle-ci, travaillée par les journaux conservateurs, gardait une certaine méfiance pour l'impôt sur le revenu. M. Doumer demandait à l'impôt global sur le revenu environ 150 millions; c'était ce que donnaient les deux impôts qu'il voulait supprimer; à cet égard, son projet n'avait rien d'excessif. Mais ce qui faisait sa nouveauté, c'était que l'impôt global sur le revenu ne s'adressait pas tout à fait aux mêmes contribuables. Par le fait que le projet comportait un minimum d'exemptions, certaines catégories d'individus n'allaient pas avoir à payer l'impôt; d'autre part, par sa façon de distinguer les diverses sources de revenus, certaines couches de profits qui jusque là étaient ignorées par le fisc, allaient se trouver atteintes, ainsi les bénéfices de l'exploitation agricole, pour ne citer que cette catégorie. De plus, le tarif progressif de l'impôt allait permettre de demander aux gros revenus plus que leur part; la décharge, provenant du minimum d'exemption, dont bénéficiaient les petits revenus, allait se résoudre par un supplément d'imposition pour les revenus élevés. C'était un essai d'introduction de justice dans l'impôt. Il est malheureux que le Parlement n'ait pas pris le projet, bien timide pourtant, en considération.

b) *Projet Peytral*. — Le 25 novembre 1898, le Ministre des Finances, M. Peytral, dépose un projet d'impôt global sur le revenu, en remplacement de la contribution personnelle mobilière et de l'impôt des portes et fenêtres. Le

ministre déclarait, dans son exposé, que l'impôt serait fondé sur les signes extérieurs de la fortune, sans vexation, ni inquisition. Le taux en serait dégressif de manière à assurer à la masse des petits contribuables de larges dégrèvements allant jusqu'à une exemption à la base. D'après M. Peytral, la valeur locative de l'habitation est l'indice le plus sérieux et le moins contesté de la fortune : c'est ainsi que le loyer sera l'assise du revenu imposable. De la sorte, on n'abandonnait pas l'ornière où nous restions embourbés depuis un siècle. Singulière façon de prétendre réaliser la justice fiscale en basant l'impôt sur des signes vagues et trompeurs de la fortune ! Dans les communes, la limite d'exemption serait fixée par le Conseil Général; c'était faire intervenir la politique dans l'impôt, et mettre en jeu les intérêts locaux; l'on ne pouvait aboutir qu'à un système inégal pour les différents départements, ce qui était peu compréhensible. Le projet tenait compte des charges de familles, et les déductions consenties venaient diminuer notablement le revenu imposable. Quant au tarif, il comprenait une exemption à la base; puis, pour la première tranche imposable, un abattement égal au minimum imposable; le surplus supportait un taux de 2.50 0/0. Le système proposé par M. Peytral présentait certaines qualités, mais annihilées par de graves défauts; au total, il ne présentait pas un progrès sur le projet Doumer.

c) *Premier projet Caillaux.* — Le 12 avril 1900, M. Joseph Caillaux, Ministre des Finances, déposa un projet de loi tendant à la réforme des contributions directes. Ce n'était toujours qu'une réforme partielle; on supprimait la contribution personnelle mobilière et celle des portes et

fenêtres pour la remplacer par un impôt personnel sur le revenu. Le premier souci de M. Caillaux était d'éviter toute inquisition et vexation quant à l'évaluation du revenu; aussi, estimait-il qu'il n'y avait pas de meilleur moyen que de maintenir le système des signes extérieurs. Le projet nouveau comprend, comme les précédents, une exemption à la base qui variera suivant les localités de 1.000 à 2.500 francs. Le revenu imposable est le revenu total net du contribuable; c'est celui qui reste au contribuable lorsqu'il a payé les dépenses nécessaires à l'acquisition et à la conservation du revenu, ce qui est très vague comme définition. En ce qui concerne les revenus des biens immobiliers et les bénéfices industriels et commerciaux, on s'attachera à la valeur locative pour la détermination du revenu: celui-ci apparaîtra après avoir multiplié le chiffre du loyer par un coefficient approprié. Quant aux revenus mobiliers, ils seraient atteints d'après les renseignements que possède l'Administration. Pour le tarif de l'impôt, le revenu se trouve divisé en tranches, à partir du minimum d'exemptions auxquelles on applique un taux gradué de 0.5 0/0 à 4 0/0, maximum qui n'est atteint que pour les revenus au delà de un million de francs. A part cela, le projet Caillaux ne présente rien de nouveau sur les projets antérieurs.

d) *Projet Rouvier*. — 16 juin 1903. — L'impôt nouveau que propose M. Rouvier, Ministre des Finances, se compose de 2 taxes; une taxe personnelle graduée d'après l'ensemble des facultés du contribuable, et qui était une sorte d'impôt global sur le revenu; 2° une taxe sur le loyer de l'habitation. La taxe personnelle frappait le revenu d'après les signes extérieurs; elle comportait une

limite d'exemption, variable suivant les communes, de 500 à 2.000 francs. Tous les assujettis à la taxe personnelle paieraient la taxe sur le loyer; celle-ci n'était en somme qu'une survivance de la contribution personnelle mobilière qu'on supprimait (ainsi que la contribution des portes et fenêtres) et le projet prétendait corriger les inégalités provenant de la taxe sur les loyers par la taxe personnelle. Celle-ci formait la nouveauté du système; elle atteindrait différemment les revenus; son tarif est assez compliqué : L'impôt est proportionnel au revenu à partir de 20.000 fr.; pour les revenus inférieurs, le taux ne les frappe que pour une fraction; celle-ci est de 15 0/0 pour les petits revenus de 500 à 1.000 francs; cette fraction s'élève graduellement au fur et à mesure que s'élève le revenu et elle atteint 90 0/0 pour les revenus compris entre 15.000 et 20.000 francs. Le projet de M. Rouvier admet aussi des dégrèvements importants pour charges de famille, qui sont même compris dans la taxe sur les loyers. D'après les statistiques de son administration, M. Rouvier attendait 121 millions de la taxe personnelle et 47 millions de la taxe sur le loyer.

Ces divers projets de réforme, malgré leur timidité, ne trouvèrent pas un accueil favorable au Parlement. Notre pays était très conservateur en matière fiscale; nos impôts directs, du moment qu'ils rentraient facilement et qu'ils ne provoquaient pas de mécontentement dans la population, étaient jugés admirables. On était mal venu de parler de justice fiscale alors que personne ne se plaignait des « quatre vieilles » auxquelles nos Chambres tenaient jalousement. Quant aux budgets, on trouvait plus simple de les équilibrer à l'aide d'artifices financiers.

C'est ainsi que nous arrivons au projet fameux que M. Caillaux présenta en février 1907, que nous n'étudierons qu'au point de vue de l'impôt global.

II

L'impôt global sur le revenu dans le projet Caillaux de 1907

Malgré les échecs successifs des divers projets d'impôt sur le revenu, M. Joseph Caillaux, ministre des finances, présenta à la Chambre, le 7 février 1907, un projet de refonte totale de notre système d'impôts directs. M. Caillaux propose de le remplacer par un système d'impôts sur le revenu, comprenant un impôt sur les diverses sources de revenus et un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu de chaque contribuable. Le nouveau projet divise les sources de revenu en sept cédules ou catégories, qui sont :

Première catégorie : revenus des propriétés bâties.

Deuxième catégorie : revenus des propriétés non bâties.

Troisième catégorie : revenus des capitaux mobiliers.

Quatrième catégorie : revenus des bénéfices industriels et commerciaux.

Cinquième catégorie : revenus des bénéfices agricoles.

Sixième catégorie : revenus des traitements publics et privés, salaires, pensions, rentes viagères.

Septième catégorie : revenus des professions non commerciales.

Chacune de ces catégories paie l'impôt sur le revenu d'après un tarif déterminé qui lui est propre. Le contribuable fait ensuite le total des revenus qui proviennent des

diverses sources, et ce revenu ainsi totalisé paie, s'il atteint un certain chiffre, un impôt sur le revenu global.

Dans la pensée de M. Caillaux, l'impôt qui atteint l'ensemble du revenu est un impôt complémentaire, il s'ajoute, pour certains revenus, à l'impôt cédulaire. Son but est d'être un impôt de redressement, c'est-à-dire qu'il doit corriger les inégalités fiscales provenant du fait que les classes pauvres sont lourdement grevées par les taxes indirectes, qui atteignent le revenu brut du consommateur. L'impôt général sur le revenu est donc destiné à ne peser que les classes aisées et riches de la société; les pauvres en seront épargnés.

Au point de vue des ressources qu'il attendait de son système d'impôts sur le revenu, M. Caillaux ne lui demandait pas plus qu'aux anciennes contributions directes, mais les nouveaux impôts seraient mieux aménagés, les classes pauvres de la société allaient se trouver ménagées dans le nouveau système; elles auraient à payer moins d'impôts qu'auparavant et parfois se trouver totalement déchargées; par contre, certains revenus allaient supporter un surcoût de charges du fait d'une taxe complémentaire qu'ils auraient seuls à payer, et cet impôt c'est l'impôt sur le revenu global.

Nous allons examiner l'économie générale du système d'impôt global dans le projet Caillaux.

Chaque chef de famille, ayant plus de 5.000 francs de revenu global, est assujéti à l'impôt complémentaire pour l'ensemble de son revenu, y compris les ressources des membres de la famille qui vivent avec lui, à moins qu'ils ne demandent une imposition indépendante. Le revenu global est constitué par la totalisation des revenus de chaque caté-

gorie. Les personnes qui résident simplement en France, sans y être domiciliées, sont imposées d'après un système forfaitaire, qui fait considérer leur revenu global comme égal à dix fois la valeur locative de leur résidence, à moins qu'il n'apparaisse plus élevé à l'Administration. Le tarif de l'impôt est progressif jusqu'à 5 0/0, taux maximum; les revenus sont divisés en tranches à partir de 5.000 francs jusqu'à un million; les tranches très faibles au bas de l'échelle deviennent très larges au fur et à mesure que le revenu s'élève. Le taux part de zéro à 0,28 0/0 pour la tranche de revenu de 5.000 à 6.000 francs; il s'élève par une graduation très légère jusqu'à 4,95 0/0 pour la tranche de revenu comprise entre un million et 1.500.000 francs : on voit ainsi que le taux de 5 0/0 n'est jamais pleinement atteint; ce n'est qu'un taux asymptote.

De	5.000 à	8.000 fr.	le taux est de 0	à 0,28 %
—	6.001 à	8.000 »	—	0,28 % à 0,63 %
—	8.001 à	10.000 »	—	0,63 % à 0,83 %
—	10.001 à	15.000 »	—	0,83 % à 1,67 %
—	15.001 à	25.000 »	—	1,67 % à 3 » %
—	25.001 à	50.000 »	—	4 » % à 4,50 %
—	100.000 à	1.000.000 »	—	4,5 % à 4,95 %

Le contribuable doit déclarer obligatoirement son revenu global en indiquant chacune de ses sources au contrôleur des contributions directes de son ressort qui doit l'y inviter; l'Administration délivre des formules de déclaration. Le revenu imposable est le revenu net, c'est-à-dire le revenu dégagé de toutes les dépenses nécessaires à l'acquisition et à la conservation du revenu, ainsi que des arrérages des dettes qui grèvent l'ensemble du revenu. Tous ces détails doivent figurer dans la déclaration, qui est contrôlable par

l'Administration. C'est une commission cantonale composée d'un contrôleur des contributions directes, d'un receveur de l'Enregistrement et d'un percepteur qui procédera à l'examen des déclarations; ils peuvent demander des éclaircissements aux contribuables qui sont tenus de les fournir. Tout contribuable qui ne déclare pas sera taxé d'office; les déclarations reconnues fausses entraîneraient des amendes pour leur auteur; les réclamations instruites et jugées comme matière de contributions directes.

Tel est l'impôt complémentaire sur le revenu global dans le projet de M. Caillaux. C'est le couronnement de la réforme des impôts directs; c'est un impôt de superposition, qui vient achever le système des sept impôts cédulaires. On s'est plu à dire qu'il formait le toit d'un temple porté par sept colonnes. L'impôt global a été créé dans un but de justice fiscale; il sera l'instrument de cette justice. Il sera payé par 500.000 contribuables qui ont un revenu supérieur à 5.000 francs et est destiné à fournir au Trésor une ressource de 170 millions : Le 13 mars 1909, M. Caillaux déclarait à la Tribune de la Chambre : « il y a 500.000 contribuables qui ont plus de 5.000 francs de revenu; d'après les statistiques, ils détiennent environ le cinquième des revenus du pays; malgré leur train de maison et le nombre des gens qu'ils entretiennent, il résulte, d'après les calculs auxquels a procédé mon Administration, avec méthode et scrupule, qu'au maximum l'ensemble de ces contribuables fournit à l'Etat le dixième des contributions indirectes et je suis très large dans mon estimation. La différence entre le cinquième qu'ils devraient payer et le dixième qu'ils paient peut être évaluée à 200 millions environ; c'est de cette somme que les classes riches se trouvent allégées. En

leur demandant 170 millions, nous sommes en deçà de la mesure permise ». D'après les données du ministre, 2.500 millions de francs seraient vraiment seuls atteints par l'impôt global ; leur demander un surcroît d'impôts de 170 millions ne semblait pas excessif au ministre.

C'est surtout contre l'impôt global progressif que se sont acharnés les adversaires de l'impôt sur le revenu. De violentes campagnes furent menées dans le pays, où se distinguaient entre autres les économistes de la vieille école libérale. C'est dans cette atmosphère hostile que le projet d'impôt sur le revenu vint en discussion à la Chambre. L'ensemble de la discussion traîna en longueur ; elle ne fut pas souvent lumineuse, quoique de brillants orateurs soient intervenus dans les débats. Ce qu'on redoutait surtout, c'était de faire un grand saut dans l'inconnu. On avait un système d'impôts d'un excellent rendement ; on voulait le supprimer d'un coup en demandant le même effort à un système entièrement nouveau. N'allait-on pas se heurter à de grandes complications dans la pratique ? Voilà ce qui inquiétait les esprits sages, que le ministre rassurait en leur faisant passer sous les yeux les résultats de ses sondages. D'autre part, le principe de la progressivité qui jouait dans l'impôt complémentaire, quoique plutôt faiblement, ne serait-il pas une arme redoutable aux mains des socialistes qui pourraient un jour l'utiliser pour la spoliation de la classe riche ? Cette pensée inquiétait l'esprit des conservateurs prudents. La campagne menée au dehors, à la Bourse et dans la presse, faisait surtout ressortir le danger de l'exode des capitaux : « Pourquoi tant de gens s'acharnent contre ce projet, disait M. Caillaux à la Chambre : la raison en est simple ; tous les égoïsmes se coa-

lisent. On déploie d'autant plus d'énergie contre la réforme qu'on la sait voulue sérieusement par le ministre et par le Gouvernement, qu'on pressent que pour en exiger la réalisation demain se lèvera toute l'armée des ruraux, des petits commerçants, parce qu'on se rend compte enfin qu'on ne peut pas tromper indéfiniment les citoyens de ce pays ».

L'impôt global introduisait la déclaration obligatoire contrôlée, c'était pour beaucoup l'avènement du règne de l'inquisition; c'était un attentat à la liberté du contribuable : une entrave portée au commerce et à l'industrie. A cet égard, les adversaires de l'impôt sur le revenu rappelaient tout ce qu'avait d'odieux le système prussien qui comprenait la déclaration obligatoire. A quels abus celle-ci ne donnait-elle pas lieu ! Et d'ailleurs l'esprit d'indépendance du contribuable français n'admettrait jamais pareil système. Sur ce point, ils avaient beau jeu, car la discrétion du système des signes extérieurs était une excellente qualité. Il fallait néanmoins faire accepter la déclaration, sans la faire suivre du cortège des mesures d'arbitraire et d'inquisition qui caractérisaient le système prussien. Mais ici le ministre se bornait à faire de vagues promesses qui ne rassuraient pas ses adversaires. La déclaration, disait-il, doit être acceptée si l'on n'a pas la preuve pertinente de son inexactitude.

Comme l'avait promis le ministre, des sondages furent opérés dans certains départements et dans certaines communes. Ce sont des expériences à blanc qui, au fond ne prouvent pas grand'chose : on ne reste, en somme, que dans un domaine de probabilités.

Voici le résultat d'un sondage fait en juin 1907, à Saint-Marcellin, commune de l'Isère, et qui apparaît dans le rap-

port de M. René Renoult, rapporteur de la Commission de législation fiscale à la Chambre. L'expérience a porté sur deux quartiers de la ville, qui appartient à la catégorie des communes de 3.000 à 10.000 habitants. Le rapporteur général reconnaît que les résultats ne peuvent être rigoureusement exacts, du fait qu'on ne pouvait pas tenir compte de certains éléments que connaissaient seuls les contribuables intéressés et qu'on ne pouvait actuellement obtenir d'eux. Nous ne donnons que les résultats relatifs à l'impôt global. L'expérience a porté sur 294 chefs de famille; de ceux-ci, seuls 40 contribuables subiraient une augmentation d'impôts et l'impôt complémentaire n'atteindrait que 19 d'entre eux. Parmi ces derniers, il en est 10 qui ont un revenu compris entre 5.000 et 10.000 francs; l'impôt complémentaire produirait 290 francs pour un revenu global de 68.752 francs qui constitue leur revenu à tous; ce qui fait ressortir le taux de l'impôt complémentaire à un taux moyen de 0.42 0/0; les neuf autres contribuables ont un revenu au-dessus de 10.000 francs; soit ensemble un total de 118.042 francs qui paierait comme impôt 1.697 fr. 74, c'est-à-dire qu'ils seraient taxés à un taux moyen de 1.68 0/0.

Dans un rapport présenté par M. Chassaing-Goyon, vice-président de la Commission fiscale de la Chambre, il résulte que pour la ville de Paris le montant de l'impôt complémentaire ressortirait à 31.458.000 francs. Dans le système d'impôts sur le revenu proposé, impôt cédulaire et impôt complémentaire, il apparaît que la ville de Paris subirait une augmentation d'impôts d'environ 30 millions. En rapprochant les deux chiffres, on peut conclure que ce

seraient les revenus imposables à l'impôt complémentaire qui subiraient ce surcroît de charges.

Nous sommes ainsi entièrement fixés sur le rôle de l'impôt global dans le système Caillaux. C'est d'après lui « un correctif à l'improportionnalité des contributions indirectes ». On veut soulager les classes pauvres de l'impôt et ce sont les classes riches qui vont y contribuer en supportant l'impôt complémentaire. D'après les statistiques du ministère des finances, le revenu net annuel du pays était estimé à 25 milliards de francs : environ 500.000 chefs de famille, représentant la vingtième partie des contribuables et le cinquième du revenu total du pays, soit 5 milliards, auraient seuls à payer l'impôt sur le revenu, soit 170 millions de francs ; et encore la plus grande partie de cette somme devrait être fournie par les revenus supérieurs à 18.000 francs, lesquels représentaient environ 2.500 millions, soit le dixième du revenu du pays.

En prenant un certain nombre de revenus-types, voici ce que donne un tableau qui figure dans le rapport supplémentaire de M. René Renoult, rapporteur à la Commission de législation fiscale, au titre de l'impôt à payer (1).

(1) Documents parlementaires. Chambre-Annexe 1445. Notons que le tarif présenté dans le projet du Ministre avait été légèrement remanié, après entente avec la Commission: et fixé ainsi qu'il suit :

Le taux de l'impôt sera 5 %, le minimum d'exemption reste de 5.000 fr. : la fraction du revenu comprise entre 5.000 et 10.000 fr. sera comptée pour $\frac{1}{3}$; celle entre 10.000 et 15.000 pour $\frac{2}{3}$: au delà pour l'intégralité.

Revenus	Réductions	Revenu imposable	Impôt à 5 %	Taux par rapport au revenu
5.500	5.333,33	166,67	8,33	0,15 %
6.000	5.666,67	333,33	16,67	0,28 %
6.500	6.000 »	500 »	25 »	0,39 %
7.000	6.333,33	666,67	33,33	0,48 %
8.000	7.000 »	1.000 »	50 »	0,63 %
10.000	8.333,33	1.666,67	83,33	0,83 %
12.000	9.000 »	3.000 »	150 »	1,25 %
15.000	10.000 »	5.000 »	250 »	1,67 %
20.000	10.000 »	10.000 »	500 »	2,50 %
30.000	10.000 »	20.000 »	1.000 »	3,33 %
50.000	10.000 »	40.000 »	2.000 »	4 » %
100.000	10.000 »	90.000 »	4.500 »	4,50 %
200.000	10.000 »	190.000 »	9.500 »	4,75 %
500.000	10.000 »	490.000 »	24.500 »	4,90 %
1.000.000	10.000 »	990.000 »	49.500 »	4,95 %
1.500.000	10.000 »	1.490.000 »	74.500 »	4,97 %

A la lecture de ce tableau, on peut comprendre les alarmes des capitalistes et les violentes récriminations qu'ils allaient faire entendre et dont M. Paul-Leroy Beau-lieu, dans son journal l' *Economiste*, MM. Jules Roche et Raymond Aynard à la Chambre, allaient se faire l'écho. Car l'impôt complémentaire était moins destiné à procurer un supplément de ressources au budget qu'à apporter un soulagement aux classes pauvres; et les capitalistes allaient subir le contre-coup de cet impôt qui avait, d'après eux, des buts démagogiques, selon le ministre des buts humani-taires. Le fait est que les cadres de l'impôt étaient très extensibles et que si l'on voulait lui faire rendre plus, l'arme de la progressivité était très maniable. Mais ici on se heurterait soit au risque d'évasion, soit au risque de dissi-mulation de la matière imposable. Le ministre, d'ailleurs,

faisait ressortir les dangers que pouvait avoir un accroissement du taux de l'impôt. Pour notre part, nous ne trouvons pas que l'impôt complémentaire frappât si durement les gros revenus : demander à celui qui possède 60.000 francs de revenu, un supplément d'impôts de 3.000 francs, et ceci dans le but d'épargner les classes si intéressantes qui sont à la base de la société, ce n'est pas exiger un sacrifice au-dessus de leurs forces, et les lamentations qui ont accueilli l'impôt de M. Caillaux, témoignent de l'égoïsme de la classe capitaliste, bien intéressée à voir se maintenir les abus anciens, qui lui profitaient pourtant d'une façon si médiocre (1).

Cela n'empêcha pas que le projet Caillaux, d'impôt sur le revenu, fut bien accueilli à la Chambre, qui le vota à une assez forte majorité, le 9 mars 1909. L'ensemble du projet avait subi de sérieuses retouches en ce qui concerne les impôts cédulaires, quoique les grandes lignes du projet du ministre demeurassent. Pour ce qui est de l'impôt complémentaire, il n'avait subi que de légères modifications, ne touchant en rien à sa physionomie primitive.

Il restait à obtenir la consécration du Sénat pour que l'impôt sur le revenu devint une réalité. Devant cette Assemblée, refuge des conservateurs, il ne pouvait trouver grâce; la Commission des finances du Sénat ne retint ni le projet du ministre, ni celui voté par la Chambre. M. Aymond, rapporteur de cette Commission, présenta au Sénat

(1) Notons que le projet d'impôt complémentaire de M. Caillaux ne contenait aucune allusion aux dégrèvements pour charges de famille. Sans doute cela tient-il à la modération du taux de l'impôt complémentaire pour les revenus moyens, et aussi à la limite élevée pour l'époque du minimum d'exemption.

un nouveau projet de réforme des contributions directes qui ne contenait que la transformation de l'impôt foncier et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Il n'était donc plus question de l'impôt complémentaire et progressif sur le revenu global.

C'est ainsi que le fameux projet Caillaux avorta et ce fut par l'obstination de la Chambre haute qui se faisait le gardien redoutable de notre vieux système de contributions directes.

CHAPITRE IV

ÉTUDE DE LA LOI FONDAMENTALE DU 15 JUILLET 1914

I. — Le projet Renoult de mars 1914.

Cependant, une réforme de nos finances se faisait de plus en plus sentir; l'injustice de notre système fiscal était devenue éclatante du fait des longues discussions qui s'étaient données cours à la Chambre. L'armée des paysans et des ouvriers ne pouvait plus rester impassible devant de pareilles iniquités; il fallait faire cesser cette honte. Le cabinet Viviani allait revenir à la charge en faveur de l'impôt sur le revenu, mais devant l'échec tout récent reçu au Sénat, le ministre des Finances, M. René Renoult, se montra timide; il présenta un nouveau projet qui n'était qu'une mutilation du système de M. Caillaux. La réforme n'aura trait qu'à un impôt nouveau, l'impôt général sur le revenu; c'est une adaptation du système Caillaux avec des variantes.

L'impôt général sur le revenu, de M. Renoult, est créé surtout dans un but budgétaire; la paix armée occasionne au pays de lourdes dépenses et c'est à un impôt sur le revenu qu'on va demander d'y subvenir en partie.

Voyons quels sont les grands traits du projet du Gouvernement :

Il allait tout d'abord de soi que le système des « quatre vicilles » étant maintenu, le revenu imposable allait se calculer d'une autre façon que dans le système Caillaux. Ce revenu se calcule en égard aux sources suivantes :

Pour les propriétés bâties et non bâties, le revenu net est celui qui sert de base à la contribution foncière.

Pour les capitaux mobiliers, le revenu est représenté par une somme égale au montant net des intérêts, dividendes, arrérages, produits ou bénéfices distribués dans l'année précédente.

Pour les revenus des professions commerciales et industrielles, charges et offices, professions libérales et occupations analogues, le revenu net est représenté par une somme égale au bénéfice net réalisé dans l'année qui précède celle de l'imposition.

Pour les exploitations agricoles, par une somme égale au revenu d'après lequel les propriétés exploitées sont imposées à la contribution foncière des propriétés non bâties.

Pour les fonctions et emplois publics ou privés, par le montant net des traitements, salaires et rémunérations de toute nature.

Pour les titres de pensions viagères, par le montant net annuel de ces allocations.

Le revenu global net imposable est formé par l'ensemble des revenus nets de chacune des sources précitées.

Les personnes imposables sont les mêmes que dans le système Caillaux; mais pour les étrangers qui ont des revenus en France et qui n'y résident pas, le revenu est évalué à sept fois la valeur locative de leurs biens, à moins qu'elle ne paraisse plus élevée à l'Administration.

Le taux de l'impôt est uniforme et fixé à 1,5 0/0, mais le tarif comporte la progressivité du fait que le taux est applicable sur un montant qui varie suivant les tranches de revenu; ainsi :

Le minimum imposable est de 5 000 francs :

La fraction du revenu comprise entre 5.000 et 10.000 francs est comptée pour $\frac{1}{5}$.

La fraction comprise entre 10.000 et 15.000 francs est comptée pour $\frac{2}{3}$ et ainsi de suite, augmentation de 1,5 pour chaque nouvelle tranche de 0 à 5.000 francs, jusqu'à 25.000 francs; au delà de ce chiffre de revenu, le taux joue pour le revenu plein.

Le contribuable doit obligatoirement déclarer son revenu au Contrôleur, qui vérifie sa déclaration à l'aide des renseignements que fournissent les services publics.

Toute déclaration reconnue insuffisante entraîne pour le contribuable une amende sévère; le défaut de déclaration entraîne l'imposition d'office.

Le Ministre des Finances demandait à l'impôt complémentaire la modique somme de 60 millions; cette modestie effaroucherait moins le Sénat et les conservateurs. Le Ministre, ne doutant pas de l'approbation de la Chambre, allait, pour vaincre la résistance des Sénateurs, user d'un subterfuge, l'insertion de son projet dans la loi de finances. La discussion à la Chambre allait être hâtive, il aurait été, du reste, superflu d'entreprendre une discussion très large, tout ayant été déjà dit à propos de l'impôt sur le revenu.

Les deux commissions fiscales de la Chambre avaient fait subir au projet Renoult de nombreux amendements; entre autres, l'élévation du taux de l'impôt à 2 0/0, et la prise en considération des charges de famille qui donnait lieu à des déductions sur le revenu imposable et à des réductions sur l'impôt.

La Chambre adopta le projet d'impôt général sur le revenu qui, après insertion dans la loi de finances, fut voté par le Sénat et devint la loi du 15 juillet 1914, qui prit place dans la loi de finances de 1914, articles 5 à 25.

Désormais, par un coup de force, pourrait-on dire, l'im-

pôt sur le revenu se trouvait introduit dans notre système d'impôts directs.

II. — La loi du 15 juillet 1914 :

Nous passons à l'étude de l'impôt général sur le revenu tel que l'a institué la loi nouvelle.

Des personnes imposables : L'impôt général sur le revenu est dû chaque année, par toute personne physique, domiciliée ou résidant habituellement en France, lorsque son revenu global dépasse 5.000 francs.

Le revenu global s'entend de celui du chef de famille et des membres qui vivent avec lui; à moins que ces derniers ayant un revenu distinct de celui du chef de famille, ne réclament une imposition à part. Le chef de famille fiscal peut ne pas coïncider avec le chef de famille tel qu'on l'entend en droit civil; il suffit, au point de vue de l'impôt, qu'il ait la disposition de l'ensemble des ressources de la famille.

L'impôt est dû au lieu de la résidence du contribuable, et s'il a plusieurs résidences, au lieu de la principale (art. 5 à 8).

Du revenu imposable : C'est le revenu global net du contribuable; il est constitué par l'ensemble de ses ressources provenant :

De ses biens fonciers,

Du revenu de ses capitaux mobiliers,

Des professions commerciales ou non commerciales qu'il exerce.

Des traitements, salaires, pensions, rentes viagères dont il jouit.

Des profits qu'il tire de toute autre profession lucrative qu'il exerce,

Sous déduction :

1° Des intérêts des emprunts et dettes à la charge du contribuable;

2° Des arrérages des dettes payées à titre obligatoire;

3° Des impôts directs acquittés par lui;

4° Des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans toute entreprise agricole, industrielle ou commerciale (art. 10).

Cette énonciation est strictement limitative. Dans le système Caillaux, il était question de la déduction des dépenses nécessaires à l'acquisition et à l'entretien du revenu, ainsi que des dettes à la charge du contribuable; définition peut-être vague, mais plus large que celle du nouveau système. Dans les deux cas, d'ailleurs, le revenu net imposable se dégage mal du revenu brut; il est loin d'être aussi clairement défini que dans le système prussien. Il n'aurait pas été étonnant que dans la pratique on se heurtât à des difficultés d'interprétation. La loi aurait dû être plus explicite et non laisser la question flottante et souvent à résoudre par les Tribunaux.

Des exemptions et déductions. — Les personnes qui ont moins de 5.000 francs de revenu sont exemptes de l'impôt général sur le revenu.

Les ambassadeurs et agents diplomatiques étrangers, ainsi que tous agents consulaires, accrédités en France, sont exonérés de l'impôt dans la mesure où les pays qu'ils représentent accordent des avantages analogues à nos agents diplomatiques et consulaires (art. 9).

Des déductions sont prévues pour charges de famille; elles n'étaient prises en considération ni dans le système Caillaux, ni dans le projet Renoult; c'est un amendement heureux de la Commission du budget.

Les contribuables mariés ont droit à une déduction de 2.000 francs sur leur revenu annuel.

Toute personne à la charge du contribuable, ascendant de plus de 70 ans ou descendant mineur ou infirme, donne lieu à une déduction de 1.000 francs jusqu'à la cinquième et 1.500 francs au delà (art. 12 et 13).

C'est la première fois qu'un de nos impôts accorde un tarif de faveur aux charges de famille et la mesure s'étend à tous les revenus passibles de l'impôt.

Il est vraiment temps que l'on fasse quelque chose pour les familles nombreuses; que jusqu'ici l'on n'y ait jamais pensé, cela ne fait vraiment pas honneur à l'esprit démocratique français; nos voisins d'outre-Rhin nous avaient cependant donné depuis longtemps un bel exemple à suivre.

La loi ne fait pas de distinction entre les gros revenus et les petits au point de vue des déductions; elle n'a pas voulu créer de privilège en faveur des revenus moyens; c'est à tort, selon nous, car ces classes de contribuables sont bien plus dignes d'intérêt, et d'ailleurs les déductions sont peu sensibles pour les gros revenus. En accordant les déductions pour les revenus jusqu'à un certain chiffre de 20.000 francs par exemple, cela aurait permis d'alléger plus sensiblement les revenus moyens. Mais cela aurait peut-être eu l'air d'une attaque mal déguisée contre les capitalistes et l'on a sans doute pensé que mieux valait s'en tenir là. La mesure est toutefois à l'éloge du législateur.

Tarif de l'impôt. — Le revenu imposable, toutes déductions opérées, est divisé en tranches, à partir de 5.000 francs jusqu'à 25.000 francs :

La tranche de revenu entre 5.000 et 10.000 francs n'est comptée que pour un cinquième.

La tranche de revenu comprise entre 10.000 et 15.000 francs sera comptée pour 2/5.

La tranche comprise entre 15 000 et 20.000 francs comptera pour 3/5.

Enfin, la tranche comprise entre 20.000 et 25.000 francs comptera pour 4/5.

Au delà de 25.000 francs, le revenu sera compté dans son intégralité.

Au revenu imposable ainsi calculé, on appliquera le taux de 2 0/0 et l'on obtiendra l'impôt à payer (art. 14 et 15).

Il ne s'agit donc plus que d'une ombre de progressivité; il n'est plus question de justice fiscale à réaliser, à part qu'on exonère de cet impôt les petits revenus. On ne parle plus d'alléger le fardeau de l'impôt pour les classes pauvres; pour elles la situation reste toujours la même. L'impôt général sur le revenu n'est créé que pour apporter un supplément de recettes aux budgets et l'on n'a voulu tout de même pas y faire participer les pauvres. C'est tout ce qu'on a fait pour eux.

Des dégrèvements d'impôts. — Ils concernent uniquement les charges de famille et témoignent de la sympathie soudaine du législateur pour les familles nombreuses.

Sur l'impôt calculé, comme on vient de le dire, viennent jouer des réductions :

Les trois premières personnes à la charge du contribuable donnent lieu à une réduction de 5 0 0 pour chacune.

A partir de la quatrième personne, la réduction d'impôt sera de 10 0 0. Toutefois, le total des réductions ne pourra dépasser la moitié de l'impôt (art. 15).

C'était faire beaucoup pour les familles nombreuses. Notons qu'elles ne se rencontraient pas souvent dans les classes atteintes par l'impôt. Il est pénible de constater qu'en France les familles aisées et riches comptaient, sans doute par égoïsme bourgeois, peu de rejetons. La population du pays s'en ressentait; cela commençait par devenir un danger et les mesures de faveur à l'égard des familles nombreuses ne sont sans doute pas étrangère à cette inquiétude. On ne saurait trop louer le législateur de faire parvenir de pareilles considérations jusque dans la fiscalité. Il y avait certes beaucoup à faire dans cette voie et le pays ne pouvait qu'être touché de cette sollicitude du législateur.

De la déclaration du revenu. — La déclaration, qui, dans le système Caillaux, avait donné lieu à tant de controverses, était enfin introduite dans le nouvel impôt. C'était un pas de plus vers la réforme; c'était un grand coup porté au système indiciaire, car on reconnaissait ainsi sa faillite.

Le contrôleur des contributions directes demande aux contribuables une déclaration de leur revenu total, qu'ils sont tenus de souscrire, avec faculté de la détailler en ce qui concerne les éléments divers du revenu. L'Administration leur délivre à cet effet des formules comprenant tous les détails nécessaires, ainsi que les demandes relatives aux déductions et dégrèvements. Tout y est bien compris, et il n'y a qu'à répondre aux questions posées (art. 16).

Les déclarations doivent parvenir au Contrôleur dans les deux premiers mois de l'année (1). Le contribuable qui

(1) Le contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration dans le délai fixé est prévenu qu'il a encore un mois pour se mettre en règle avec l'administration, à la condition d'indiquer la répartition, par nature de revenus, de l'ensemble de ses ressources.

n'a pas souscrit sa déclaration dans le délai fixé encourt une amende, le défaut de déclaration entraîne la taxation d'office de la déclaration, s'il la conteste, il invite le contribuable à fournir des précisions et des justifications. Si ces dernières ne lui paraissent pas probantes et si le contrôleur maintient son point de vue, la contestation peut être portée par le contribuable devant les tribunaux compétents qui statuent comme en matière de contributions directes (art. 17).

La loi, pour éviter le reproche d'arbitraire, n'a pas donné au contrôleur de larges pouvoirs de contrôle. En ce qui concerne la taxation d'office du contribuable, ces pouvoirs sont limités : le contribuable ne peut être taxé :

1° Pour ses revenus fonciers, d'une somme dépassant le revenu imposable à la contribution foncière;

2° Pour les bénéfices de l'exploitation agricole, d'une somme égale à la moitié de la valeur locative des terres exploitées;

3° Pour les professions assujetties à la patente, d'une somme supérieure à trente fois le principal de la patente.

En voulant éviter l'arbitraire, la loi, nous semble-t-il, tombe dans un excès inverse. C'est celui de l'estimation du revenu par le système indiciaire; c'est à celui qu'aboutit la taxation d'office, provenant du défaut de déclaration. Il sera loisible au contribuable qui ne trouve pas de son goût la déclaration de son revenu, de se laisser imposer d'office; il ne court pas grand risque.

Il y a lieu à une sorte de taxation d'office pour les étrangers ayant des biens en France et n'y résidant pas. Ils ne fournissent pas de déclaration, mais la loi évalue leur revenu à sept fois la valeur locative de leurs biens, à moins

que le revenu n'apparaisse plus élevé, et on les taxe suivant ce revenu ainsi évalué.

Ici s'arrêtent les principales dispositions de la loi de 1914. Au cours de l'examen de ses articles, nous avons montré quelques-unes de ses qualités et quelques-uns de ses défauts qui apparaissent le plus vivement. Nous attribuerons à une improvisation hâtive ces imperfections évidentes et certaines à la crainte de soulever quelque émotion parmi les conservateurs et dans le pays.

L'introduction, timorée si l'on peut dire, d'un impôt sur le revenu en France, n'allait pas donner lieu à de longs commentaires, du fait de la tourmente prochaine qui allait s'abattre sur l'Europe.

La guerre, qui amena l'envahissement de plusieurs de nos départements et la désorganisation des services des contributions directes allait faire retarder la mise en application de l'impôt général sur le revenu qui, fixée au 1^{er} janvier 1915, allait être reportée au 1^{er} janvier 1916 (art. 5 loi du 26 décembre 1914).

Le texte fondamental qui nous a donné l'impôt général sur le revenu, allait être sujet, presque chaque année, à des modifications. C'est à leur examen successif que nous allons passer avant d'entreprendre une étude générale.

III. — Les modifications apportées à la loi du 15 juillet 1914 :

Avant que la loi entre en vigueur, un décret du 30 décembre 1915 reporte du 1^{er} janvier au 1^{er} mars le point de départ du délai de déclaration pour 1916; des décrets semblables furent pris chaque année jusqu'en 1918, inclus.

La loi de finances de 1916 apportera des remaniements

profonds au texte primitif en ce qui concerne l'assiette et le taux de l'impôt général sur le revenu.

Le but de cette transformation sera d'abaisser le minimum d'exemption, tout en élevant le taux de l'impôt; par là, on pourra atteindre des couches plus profondes et plus larges de contribuables et augmenter ainsi le produit de l'impôt.

a) *L'article 5 de la loi de finances du 31 décembre 1916:*
(Art. 13 modifié). Le minimum d'imposition est ramené à 3.000 francs:

Le taux de l'impôt fait un bond considérable à 10 0/0;

Le tarif se trouve ainsi remanié :

La portion de revenu comprise entre 3.000 et 8.000 francs compte pour 1/10;

La portion suivante entre 8.000 et 12.000 francs est comptée pour 2/10;

La tranche de revenu comprise entre 12.000 et 16.000 francs comptera pour 3/10;

La tranche de revenu comprise entre 16.000 et 20.000 francs comptera pour 4/10;

La portion de revenu comprise entre 20.000 et 40.000 francs comptera pour la moitié;

La portion de revenu comprise entre 40.000 et 60.000 francs comptera pour 6/10;

La portion de revenu comprise entre 60.000 et 80.000 francs comptera pour 7/10;

La portion de revenu comprise entre 80.000 et 100.000 francs comptera pour 8/10;

La portion de revenu comprise entre 100.000 et 150.000 francs comptera pour 9/10;

Le surplus comptera pour l'intégralité.

Sur l'impôt ainsi calculé, il y a lieu à réduction de 5 0/0 pour une personne à la charge du contribuable;

La deuxième personne donne lieu à un semblable dégrèvement :

La troisième et les suivantes à 10 0/0 chacune, sans que le total de ces dégrèvements puisse dépasser la moitié de l'impôt.

(Art. 16 modifié). — La déclaration obligatoire du revenu global doit être détaillée; le contribuable est tenu de détailler les divers éléments qui composent son revenu total.

Il n'est pas nécessaire de renouveler chaque année la déclaration du revenu imposable, si celui-ci n'a pas subi de changement.

Les modifications suivantes des articles 17, 18, 19, 20 de la loi du 15 juillet 1914, ont trait notamment à l'imposition d'office en cas de non-déclaration, d'amendes pour retard et surtaxe pour fausse déclaration.

Telles sont les premières modifications au texte primitif.

Le pays, qui avait besoin du sang de ses enfants, faisait aussi appel à leur bourse. Il fallait consentir à d'énormes sacrifices; on ne pouvait s'adresser exclusivement à l'Emprunt; il fallait que l'impôt contribue aussi aux charges de la Guerre. On ne l'a malheureusement pas assez compris. L'impôt général sur le revenu devenait très général, et méritait bien ainsi son nom. A notre sens, le législateur est descendu trop bas en ce qui concerne le minimum imposable. Etant donné la hausse constante du prix de la vie, ramener le minimum imposable à 3.000 francs, c'était ne vouloir épargner que les catégories sociales tout à fait indigentes. Tout le monde devait, certes, consentir à des

sacrifices, mais ne pense-t-on pas que les fortunes énormes autant que souvent scandaleuses, qui se sont échafaudées au cours de la guerre, n'auraient pas dû être traitées plus rigoureusement par l'impôt sur le revenu ? Etant à la période de formation, elles auraient été plus sûrement atteintes et les petits revenus un peu plus ménagés. Aux heures de misère et d'angoisse que le pays traversait, il ne pouvait s'élever de pareils murmures. Les budgets seuls en auraient pâti.

b) Décret du 17 janvier 1917 :

La mise en vigueur de l'impôt allait faire ressortir certaines imperfections, que nous avons mises précédemment en lumière. Un décret, portant règlement d'administration publique, allait intervenir le 17 janvier 1917 pour régler, d'une façon plus large et plus précise, certaines modalités relatives au revenu imposable et à la déclaration.

Du revenu imposable : En vue de la détermination, pour chaque contribuable passible de l'impôt général sur le revenu, du revenu total qui doit servir de base au calcul de sa contribution, les revenus provenant de sources diverses sont classés de la façon suivante :

- 1° Revenus des propriétés foncières bâties;
- 2° Revenus des propriétés foncières non bâties;
- 3° Revenus des valeurs et capitaux mobiliers;
- 4° Bénéfices de l'exploitation agricole;
- 5° Bénéfices du commerce et de l'industrie, de l'exploitation minière et des charges et offices;
- 6° Revenus des professions non commerciales;
- 7° Revenus des emplois publics et privés;
- 8° Revenus des pensions, rentes viagères et retraites;

revenus de tous capitaux et de toutes occupations lucratives dénommées ci-dessus.

C'est à peu de choses près la classification qu'adoptera le législateur de 1917, lors de l'établissement de l'impôt général sur les revenus.

Le décret donne une nouvelle définition du revenu net pour chacune des huit catégories de sources de revenu prénommées. Le revenu net est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. Cette fois, on sera plus précis quant à la dénomination de ces dépenses que le législateur de 1914 avait laissée dans l'ombre.

Les dépenses comprennent notamment :

En ce qui concerne les propriétés foncières bâties ou non bâties, les frais de gestion, d'assurances, d'entretien et d'amortissement du capital immobilier, à l'exclusion des dépenses pour l'accroissement de ce capital,

En ce qui concerne les valeurs mobilières, les impôts dont la charge annuelle incombe au possesseur de ces valeurs ;

En ce qui concerne les exploitations agricoles, commerciales, industrielles et autres, le loyer ou si l'exploitant est propriétaire, la valeur locative des fonds sur lesquels porte l'exploitation agricole, ainsi que des propriétés immobilières occupées pour les besoins de toutes les exploitations ci-dessus mentionnées ; l'intérêt des capitaux prêtés à l'entreprise lorsque la personnalité de celle-ci est distincte de celle de l'exploitant ; les traitements salaires et rétributions diverses payées aux employés, ouvriers et auxiliaires,

ainsi que la valeur des avantages et des produits qui leur sont concédés en nature, le coût des matières premières, les frais généraux divers et les frais d'assurance; le loyer du matériel et des installations n'ayant pas un caractère immobilier, ou si l'exploitant en est propriétaire, les frais d'entretien et d'amortissement en tenant compte de la nature et des conditions de l'exploitation, à l'exclusion des sommes dépensées pour donner une plus-value à l'outillage et de celles affectées à l'extension de l'entreprise ou à la constitution des réserves.

En ce qui concerne les professions, emplois et toutes autres occupations lucratives, les frais de toute nature et les dépenses que nécessite spécialement l'exercice de la fonction, de la profession, de l'emploi ou de l'occupation, ainsi que les sommes retenues pour la constitution de pensions ou retraites.

(Art. 2... — Le revenu net servant de base à l'impôt général est formé par l'ensemble des revenus nets afférents à chacune des catégories déterminées au précédent article, sous déduction des charges qui grèvent l'ensemble du revenu et qui sont spécifiées par l'art. 10 de la loi du 15 juillet 1914.

On voit quels sont les efforts de l'Administration pour donner une définition précise du revenu net imposable. On s'achemine ainsi vers une mise au point de l'impôt général qui ne sera atteinte qu'au fur et à mesure que son fonctionnement mettra à découvert les défauts primitifs.

La suite des articles du décret contient des dispositions très précises en ce qui regarde la déclaration du revenu global; le décret les énumère avec un grand luxe de détails, elles faciliteront tant la tâche du contribuable que celle

du contrôleur. Sur ce point, d'ailleurs, il n'est pas apporté de modifications saillantes au système de la loi de base, le décret ne fait que paraphraser les termes de la loi. Remarquons que la question des pouvoirs de contrôle de l'Administration en cette matière reste toujours dans l'ombre.

Suivent des dispositions diverses ayant trait aux omissions et aux doubles impositions, le décret se borne à indiquer leur rectification.

c) *Loi du 23 février 1917 :*

L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 portait au compte des déductions à opérer sur le revenu brut les impôts directs acquités par le contribuable,

La loi nouvelle précise :

Article premier. — Il doit être fait déduction de tous impôts directs et taxes assimilées ;

Art. 2. — Les déclarations sont reçues dans les trois premiers mois de l'année.

d) *La loi du 31 juillet 1917 :*

C'est la loi qui réalise la réforme complète de notre système d'impôts directs, l'impôt général sur les diverses sources de revenus remplace les quatre vieilles contributions directes. Cette loi capitale laisse à peu près sans changement la physionomie de l'impôt général. Les amendements qu'elle y apporte sont relatifs à une augmentation du taux de l'impôt et à une meilleure évaluation du revenu global.

Art. 49. — Le taux de l'impôt général sur le revenu est élevé à 12,5 0/0.

Art. 50. — L'art. 10 de la loi du 15 juillet 1914 est ainsi complété :

En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spé-

cial, établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial.

Sans affirmer que la refonte totale de notre système d'impôts directs passait inaperçue dans le pays, on peut dire qu'elle fut accueillie presque avec indifférence; elle ne passionna pas l'opinion publique qui avait bien d'autres sujets de préoccupations. L'on peut dire que c'est à la faveur des graves événements de la guerre mondiale que l'impôt sur le revenu s'introduisit chez nous. L'œuvre de M. Caillaux était désormais consommée. Les « quatre vieilles » n'étaient plus et nous avions enfin un système moderne d'impôts.

Les charges du pays deviennent de plus en plus lourdes et l'effort demandé à l'impôt général sur le revenu devient de plus en plus grand. Cependant, on ne demande qu'un minimum d'efforts aux impôts directs, sacrifice qui est loin d'être comparable à celui que font, par exemple, nos alliés d'outre-Manche. Les progrès réalisés dans la voie de la progression sont constants. Le taux de l'impôt général sur le revenu a bondi de 2 0/0 à 12,5 0/0; l'impôt s'adresse à des couches de plus en plus profondes et vastes de contribuables; puisque le minimum d'imposition restant très bas, le taux de la vie est sans cesse ascensionnel.

De l'impôt général sur le revenu, ainsi élevé, on espérait 160 millions de recette; c'est à peine ce qu'en attendait M. Caillaux en 1909. C'est assez dire le rôle que joue dans le système nouveau l'impôt général sur le revenu, impôt vraiment général et non plus taxe complémentaire qui ne pèserait que sur les revenus importants !

e) *Décret du 15 décembre 1917* :

Ce décret est intervenu pour modifier le décret pris le 17 janvier 1917 (art. 1^{er}, 6 et 8).

Article premier. — Les diverses sources de revenus se trouvent ainsi classées :

1° Revenus des propriétés foncières bâties;

2° Revenus des propriétés foncières non bâties;

3° Revenus des valeurs et capitaux mobiliers;

4° Revenus de l'exploitation agricole;

5° Bénéfices industriels et commerciaux;

6° Bénéfices de l'exploitation minière;

7° Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères;

8° Bénéfices des professions non commerciales (professions libérales, charges et offices, occupations ou exploitations lucratives non dénommées ci-dessus).

Pour les catégories de revenus ci-dessus dénommées, qui sont déjà soumises à l'impôt général sur les revenus (loi du 31 juillet 1917), le revenu net doit être établi d'après les règles fixées par cette loi.

L'excédent du produit brut sur le produit net du revenu constitue le revenu imposable. Sont compris dans ce produit brut la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature. Les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu demeurent celles qui ont été dénommées à l'article premier du décret du 17 janvier 1917.

Article 6 modifié. — Lorsqu'un contribuable estime qu'il n'est pas passible de l'impôt à raison de son revenu global calculé sans tenir compte, le cas échéant, des revenus des membres de sa famille qui sont indépendants de

son propre revenu et pour lesquels il peut y avoir imposition distincte, toutes déductions prévues par la loi ayant été opérées, il peut en produire l'affirmation dans les trois premiers mois de l'année, délai de la déclaration, au contrôleur de sa résidence qui fait les vérifications nécessaires.

Article 8 modifié; — Tout contribuable qui cesse d'être passible de l'impôt en avise, dans le délai de trois mois, le contrôleur.

f) *Loi du 28 juin 1918* :

Cette loi modifie le tarif de l'impôt qui devient le suivant :

Le minimum imposable est reporté à 5.000 francs.

La tranche du revenu comprise entre 5.000 et 150.000 francs est assujettie à un taux qui va de 1.50 0/0 à 16 0/0, avec progression de 1 centime par 100 francs.

La tranche de revenu comprise entre 150.000 et 500.000 francs est soumise à un taux qui va de 16 0/0 à 20 0/0, avec progression de 1 centime par 1.000 francs.

Au delà de 500.000 francs, le taux est de 20 0/0.

Les dégrèvements pour charges de famille se calculent de la façon suivante :

Pour les revenus inférieurs à 10.000 francs, il y a lieu à réduction de 7.5 0/0 sur le montant de l'impôt pour chacune des deux premières personnes à la charge du contribuable; de 15 0/0 pour les autres, sans que le montant des réductions puisse dépasser les 3/4 de l'impôt.

Pour les revenus supérieurs à 10.000 francs, la réduction sera de 5 0/0 pour chacune des deux premières personnes à la charge, et 10 0/0 pour les suivantes sans que le total puisse dépasser la moitié de l'impôt.

C'est ainsi qu'on commence à faire une distinction équitable entre les divers revenus; c'est une mesure qui s'im-

posait du fait que les charges de familles se rencontrent surtout dans les catégories sociales moyennes et basses; des dégrèvements importants pourront leur apporter un soulagement sensible qui peut rester sans effet pour les gros revenus. D'autre part, on voit que la progressivité tend à s'accroître et se fera sentir pour les gros revenus. On demande des efforts de plus en plus grands à l'impôt général sur le revenu et sa place dans le système d'impôts directs devient sans cesse plus importante.

g) *La loi du 25 juin 1920 :*

Cette loi va demander au pays de fournir son grand effort fiscal; nous pouvons dire que c'est le premier effort sérieux qui est demandé au contribuable. De nouveaux et énormes impôts vont être créés; les impôts sur le revenu vont être considérablement augmentés; l'impôt global va, lui aussi, donner sa mesure. La loi remanie son tarif; le taux qui était à 20 0/0 fait un bond formidable à 50 0/0; il prend nettement figure de taxe progressive. Depuis 1914, on a parcouru à grands pas un long chemin. Avec ce qu'on demande aux droits de succession, la situation des grosses fortunes devient alarmante. On ne peut pas craindre, heureusement, d'évasion de capitaux, ce qui serait très préjudiciable au Trésor, du fait qu'ils trouvent partout ailleurs un traitement pareil. Il ne faut pas croire que c'est là un triomphe de la démocratie, car elle est loin d'être ménagée et, toutes choses égales, elle paie un lourd tribut au budget devenu un gouffre presque insondable de dépenses.

Ceci dit, voyons les modifications au tarif de l'impôt :

Minimum imposable : 6.000 francs.

Ce revenu est divisé en tranches à partir de 6.000 francs;

La fraction comprise entre 6.000 francs et 20.000 francs est comptée pour $1/25$;

La fraction comprise entre 20.000 et 30.000 francs est comptée pour $2/25$;

Et ainsi de suite, augmentation de $1/5$ par fraction de 10.000 francs jusqu'à 100.000 francs; de là ce sont les fractions de revenu de 25.000 francs qui sont comptées pour $1/5$ en plus, jusqu'à 400.000 francs; de ce chiffre de revenu, les augmentations de $1/25$ se font pour chaque tranche de 50.000 francs jusqu'à 550.000 francs; au delà le revenu est compté pour la totalité.

Pour le calcul du revenu imposable, chaque portion de revenu inférieure à 100 francs est négligée.

Le taux à appliquer au revenu imposable ainsi calculé est de 50 0/0.

Avant de procéder au calcul de l'impôt, il y a lieu de déduire du revenu net les charges de famille qui sont :

De 3.000 francs pour les contribuables mariés :

1.500 francs pour chaque personne à la charge jusqu'à la cinquième; au delà 2.000 francs.

Les mutilés (1), veuves et ayants droit des morts de la guerre, ont droit à des exemptions en ce qui concerne les pensions dont ils sont titulaires en vertu de la loi de 1919.

L'impôt, une fois calculé, il y a lieu à un dégrèvement pour charges de famille et surimposition pour les célibataires et les contribuables mariés qui n'ont pas de charges de famille.

(1) Leur invalidité doit être d'au moins 40 %.

Dégrèvements : Revenus inférieurs à 10.000 francs; 7,5 0/0 pour chacune des deux premières personnes à charge; 15 0/0 à partir de la troisième;

Revenus supérieurs à 10.000 francs : Réduction de 5 0/0 pour chacune des trois premières personnes à charge; 20 0/0 pour les autres, sans que le total puisse dépasser 2.000 francs par personne.

Majorations : Le montant de l'impôt est majoré de 25 0/0 pour les contribuables de plus de 30 ans, célibataires ou divorcés, sans personnes à la charge;

De 10 0/0 pour les contribuables mariés depuis deux ans et sans personnes à la charge.

Telle est la dernière modification à l'impôt général sur le revenu. On voit que les amendements à la loi de base sont assez nombreux et que la physionomie de cet impôt a changé.

Nous allons pouvoir, après cela, étudier l'impôt tel qu'il fonctionne actuellement.

CHAPITRE V

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU TEL QU'IL FONCTIONNE ACTUELLEMENT

C'est l'étude pratique du fonctionnement actuel de l'impôt que nous entreprenons dans ce chapitre. Nous allons donc reprendre les divers éléments de l'impôt, tels qu'ils apparaissent après les dernières modifications et les passer en revue (1).

I. — *Des personnes imposables.* — Ce sont d'abord tous les individus domiciliés en France; puis ceux qui, sans avoir un domicile réel, résident habituellement dans le pays. La loi du 15 juillet 1914, pour éviter tout équivoque au sujet de la résidence, explique : « Sont considérés comme ayant une résidence habituelle, les personnes qui ont en France une habitation à leur disposition, à titre de propriétaires, de locataires ou d'usufruitiers, pourvu que la location dure au moins un an ». Il n'y a donc pas à se tromper; le fait d'avoir un logement à sa disposition pendant au moins une année, constitue le caractère de contribuable.

Dans une famille, c'est le chef qui est imposable. Le chef de famille imposable est le membre de la famille qui a la disposition de l'ensemble des revenus des divers membres. Ce contribuable peut toutefois demander une imposition distincte pour tout membre de sa famille, autre que sa femme, s'il n'est pas séparé de corps, qui possède des revenus propres.

(1) Dans cette étude nous nous attacherons surtout à l'Instruction ministérielle du 30 mars 1918 pour l'établissement des impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu.

La seconde condition, pour être assujetti à l'impôt sur le revenu, est de disposer d'un revenu global de 6.000 francs.

II. — *Du revenu imposable.* — Chaque contribuable est cotisé d'après le montant de son revenu global net, qu'il a réalisé pendant l'année qui précède celle de l'imposition. Le revenu global net est constitué par l'ensemble des ressources de l'individu, quelle que soit leur provenance, quelles soient en argent ou en nature, à condition qu'elles constituent un revenu de son travail ou de ses capitaux mobiliers ou immobiliers. Si le contribuable est chef de famille, le revenu global est constitué par l'ensemble des ressources des membres de la famille.

Mais le revenu global net n'apparaît pas tout seul; souvent l'individu lui-même ne le connaît qu'approximativement. La loi va aider le contribuable à le faire ressortir. A cet effet, on établira le revenu brut, celui qui est effectivement encaissé et l'on en déduira les dépenses qui ont été nécessaires à sa formation et à sa conservation. C'est ainsi qu'on est d'abord amené à déterminer les divers éléments du revenu global, puis les dépenses afférentes à chacun de ces éléments.

Le décret du 15 décembre 1917 énumère huit catégories de revenus qui peuvent concourir à former le revenu global (1), savoir :

- 1° Les revenus des propriétés foncières bâties;
- 2° Les revenus des propriétés foncières non bâties;
- 3° Les revenus des valeurs et capitaux mobiliers;
- 4° Bénéfices de l'exploitation agricole;

(1) Il n'existe aucune concordance entre le montant de ces divers revenus nets et celui des revenus nets servant de base aux impôts cédulaires.

5° Bénéfices industriels et commerciaux ;

6° Bénéfices de l'exploitation minière ;

7° Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ;

8° Bénéfices des professions non commerciales (professions libérales, charges et offices, occupations et exploitations lucratives non dénommées ci-dessus).

Le législateur s'est efforcé de détailler toutes les sources de revenus et l'on peut se contenter de cette énumération qui semble comprendre toutes les sources de profits, quoiqu'elle reste vague dans son 8° au sujet des occupations et exploitations lucratives non dénommées ci-dessus.

Notons que pour ces divers revenus bruts, il doit toujours s'agir de ressources en argent ou en nature effectivement réalisées.

D'après le décret du 13 décembre 1917, pour l'évaluation de ces divers revenus on peut, dans le cas où un revenu rentre dans une catégorie frappée par l'impôt cédulaire, suivre les règles fixées pour l'assiette de ce timpôt. C'est ainsi que les opérations d'évaluation se trouveront simplifiées en ce qui concerne les revenus des propriétés foncières bâties ou non bâties, les bénéfices de l'exploitation agricole, les bénéfices du commerce et de l'industrie, qui peuvent être fixés d'après un système forfaitaire. C'est une simplification, sans doute, mais elle ne fait pas aboutir à la découverte d'un revenu réel.

Le revenu global net se compose de la somme des revenus nets des diverses catégories : Nous allons voir comme chaque revenu net partiel se dégage du revenu brut :

1° Revenu des propriétés foncières bâties :

Le produit brut des propriétés foncières bâties est cons-

titué par les sommes qu'encaisse le propriétaire au titre du loyer de ses propriétés ;

Le produit net peut se dégager de ces sommes encaissées forfaitairement comme le permet la loi ; il représente les quatre cinquièmes du produit brut, autrement dit, le propriétaire a la faculté d'évaluer ses frais d'entretien au quart du produit brut (1). Mais ils peuvent être différents de ce chiffre. Dans ce cas, le propriétaire a le choix d'un autre mode d'évaluation des dépenses que la loi indique expressément :

Les frais à déduire par le propriétaire, et qu'il a réellement déboursés, comprennent :

Tous les frais de gestion (rémunération du gérant, salaire du concierge, abonnement pour fourniture d'eau, gaz, électricité, frais de chauffage, ramonnage, ravallement, etc...), toutes sortes de frais nécessaires à l'usage et au bon entretien des immeubles ; les frais d'assurances contre tous risques.

L'amortissement du capital immobilier, c'est-à-dire l'annuité nécessaire pour constituer, à l'expiration de la durée normale de l'immeuble, un capital de valeur égale à celui que le propriétaire a encaissé à la construction ou à l'acquisition de la propriété.

Le propriétaire doit additionner ces divers frais et les retrancher du produit brut de l'immeuble (2) pour en obtenir le rendement net. C'est le chiffre obtenu ainsi qui sera

(1) La déduction est de 40 % lorsque le bien foncier est une usine.

(2) La question devient délicate dans le cas où le propriétaire occupe son immeuble ; s'il ne l'occupe qu'en partie, il n'est pas difficile d'évaluer l'avantage en nature qu'il en retire, il n'y a qu'à se référer au loyer payé par les co-occupants. Mais s'il l'occupe en totalité, on ne peut se baser que sur des évaluations approximatives.

porté en compte pour l'évaluation du revenu global.

2° Revenu des propriétés non bâties.

Le produit brut est constitué par les sommes reçues à titre de fermage; le produit net peut être évalué forfaitairement aux quatre cinquièmes du produit brut, ou bien le propriétaire a le choix d'un mode d'estimation du revenu net semblable à celui que nous venons de voir précédemment (1).

3° Revenu des valeurs et capitaux mobiliers :

L'art. 186 de l'Instruction Ministérielle du 30 mars 1918 nous explique que doivent être compris sous cette rubrique : « les revenus de toutes actions, obligations, titres d'Etat (2), parts d'intérêts, parts de fondateurs, commandite; des créances privilégiées, hypothécaires, chirographaires, des dépôts de sommes d'argent; les revenus des dépôts de sommes d'argent et des cautionnements en numéraire; les revenus sont constitués par les coupons échus et les sommes mises à la disposition des crédits rentiers (3).

De ces sommes doivent être déduits les impôts divers sur les valeurs mobilières, les frais de garde, d'encaissement payés aux banquiers ou notaires et agents de change.

4° Bénéfices de l'exploitation agricole :

Nous savons comment les bénéfices de l'exploitation agricole se distinguent des revenus des propriétés foncières non bâties :

(1) Se rapporter à la note (1) de la page précédente.

(2) Les titres d'Etat qui ne sont pas soumis à l'impôt cédulaire se trouvent englobés avec les autres valeurs mobilières et sont assujettis à l'impôt général sur le revenu. Ceci met fin en partie à une iniquité datant de la Révolution et qui fait des titres d'Etat une catégorie de valeurs privilégiées.

(3) Il est compréhensible que les sommes encaissées à titre de primes ou de lots ne doivent pas rentrer dans le revenu car elles n'ont pas le caractère périodique et constituent un accroissement du capital.

« Les bénéfices de l'exploitation embrassent d'une façon générale les profits résultant, pour l'exploitant, de la vente des produits de tous terrains propres à la culture (terres, prés, vignes, jardins maraîchers, etc.); les produits de l'élevage rentrent dans cette catégorie (1) ».

L'exploitant peut évaluer son revenu net suivant le système forfaitaire : ce revenu net est alors considéré comme étant égal à la valeur locative de l'exploitation multipliée par un coefficient approprié, variable suivant la nature de culture et suivant les régions.

S'il lui paraît plus convenable, l'exploitant peut évaluer son revenu net en déduisant du revenu brut les frais qu'il a supportés, savoir :

Le fermage payé au propriétaire (2).

Les salaires des ouvriers; les gages de tous autres employés;

Les frais d'exploitation;

Assurance contre tous risques;

Intérêts des capitaux empruntés et engagés dans l'entreprise;

Amortissement du matériel agricole.

5^e Bénéfices du commerce et de l'industrie :

Les bénéfices nets sont formés par l'excédent des recettes réalisées sur les dépenses qui ont grevé l'exploitation pendant l'année (3).

(1) Remarquons à propos des produits de l'élevage que les sommes distribuées par les sociétés de courses de chevaux à titre de prix, de primes aux naisseurs et à l'éleveur rentrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole.

(2) Si le propriétaire est exploitant, le fermage est à déduire du produit brut de l'exploitation.

(3) Il s'agit ici de l'année que l'entreprise prend pour base pour le relevé de son inventaire et qui peut être différente de l'année civile et aller, par exemple, de juillet 1921 à juillet 1922 pour l'imposition qui sera faite en 1923.

Les recettes sont formées par les sommes effectivement encaissées et provenant de la vente des produits de l'entreprise ou du prix des services prêtés et accessoirement du produit de toutes opérations lucratives se rattachant à l'exercice de la profession (1).

Le bénéfice net peut être évalué forfaitairement; il suffit d'appliquer au montant du chiffre d'affaires un coefficient approprié suivant la nature du commerce (Loi 31 juillet 1917). C'est une méthode très simple qui permet d'arriver à obtenir un bénéfice net approximatif, le bénéfice réel est vraiment très difficile à obtenir, et l'exploitant lui-même arrive avec peine à le connaître parfaitement.

L'autre mode de calcul du bénéfice net est très compliqué; il faut tout d'abord déduire du prix de vente, le prix d'achat *réel* des marchandises ou leur coût de fabrication;

Puis, du produit ainsi obtenu, il faut défalquer l'ensemble des frais grevant l'exploitation : loyer des locaux, appointements des employés, salaires des ouvriers, puis toutes dépenses d'entretien du matériel, impôts, frais d'assurances contre tous risques, etc...

Il faut aussi déduire l'intérêt versé aux capitaux prêtés par des tiers et nécessaires à l'exploitation; les frais d'amortissement du capital et du matériel. Il n'y a pas lieu de déduire le prix du loyer si les locaux appartiennent à l'exploitant, non plus que les intérêts des capitaux qui lui appartiennent, ainsi que la rémunération de son travail personnel ou celle des membres de la famille qui vivent avec lui s'il est maître de leurs ressources.

(1) Lorsqu'il s'agit de sociétés commerciales ou industrielles, quelle qu'en soit la forme, chaque associé est imposable individuellement.

Le calcul est, on le voit, sujet à des difficultés, la liste des frais étant très extensible, l'Administration des Contributions directes aurait du mal à s'y reconnaître et à assurer un contrôle efficace. Il nous semble que le système d'évaluation forfaitaire, d'après le chiffre d'affaires, soit un procédé, sinon rigoureusement exact, du moins capable d'aboutir à une évaluation approximative acceptable et surtout d'éviter de fâcheuses investigations.

6° Bénéfices de l'exploitation minière :

1). — C'est un particulier qui exploite l'entreprise : Dans ce cas, il doit porter au décompte de l'ensemble de ses revenus passibles de l'impôt général, le revenu net de son exploitation. Ce revenu net est formé par l'excédent des recettes réalisées sur toutes les dépenses d'exploitation.

2). — C'est une société industrielle qui exploite : dans ce cas nous savons quelle n'est pas passible de l'impôt général. Ce sont ses divers membres qui y sont assujettis pour la part de bénéfices qu'ils retirent de l'exploitation et ce sont des bénéfices nets qui leur sont distribués.

7° Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions, et rentes viagères.

Pour cette catégorie de revenus, il faut se référer à la loi du 31 juillet 1917.

a) Traitements publics, indemnités et émoluments.

Ce sont les rétributions (1) servies par l'Etat à tous ses fonctionnaires en service actif, par les départements et les communes, à leurs employés, pour prix de leurs services.

Les indemnités comprennent les sommes allouées aux représentants des corps parlementaires, des Assemblées départementales et communales, les sommes allouées à

(1) Dans cette catégorie rentrent les traitements de fonctionnaires en disponibilité, par exemple des préfets.

certain fonctionnaires en déplacement ou en mission, etc.

Les émoluments concernant la dotation des Pouvoirs publics : Président de la République, Ministres, Président du Sénat et de la Chambre des Députés.

Il faut aussi tenir compte des avantages en nature offerts par les services publics. Ainsi, les appartements mis à la disposition des préfets dans l'Hôtel de la Préfecture, etc.

b) Traitements privés, indemnités et émoluments :

Ce sont les sommes allouées aux employés de toutes entreprises privées, agricoles, commerciales, industrielles, d'exploitations minières et d'entreprises à objet civil (2).

Les indemnités et émoluments privés concernant entre autres les sommes allouées aux membres des Conseils d'Administration des Sociétés, des Commissaires des Comptes ou des Commissaires de Surveillance des Sociétés anonymes, etc.

c) Salaires et gages :

Les salariés sont ceux qui ont offert leurs services manuels à toute entreprise publique ou privée ;

Les gages sont les sommes allouées aux domestiques pour prix de leurs services.

Les diverses sommes reçues ainsi dans les catégories *a. b. c.* constituent un revenu brut ; le revenu net qui doit figurer en vue de l'impôt général, s'en déduit en retranchant les dépenses qui constituent une charge de la fonction ou de l'emploi occupé. Ces dépenses comprennent :

Les retenues et versements effectués pour la constitution de pensions de retraite.

Frais inhérents à la fonction.

d) Pensions et rentes viagères :

(2) Par exemple, les gérants d'immeubles.

Ce sont « les allocations périodiques qui ne sont pas la rémunération immédiate de services rendus et dont le paiement est, d'une manière générale, garanti aux bénéficiaires leur vie durant (1) ».

Rentrent dans la catégorie des pensions, les sommes allouées par l'Etat, des départements et des communes; les retraites versées par les entreprises privées; les retraites constituées sur la Caisse nationale des retraites pour la vieillesse; les retraites ouvrières et paysannes, des employés et ouvriers des mines, etc.

Les traitements attachés aux décorations de la Légion d'honneur et de la Médaille militaire, sont assimilables aux pensions :

Enfin, dans la même catégorie doivent être rangées les pensions alimentaires servies en vertu des obligations résultant des dispositions du Code Civil (1).

Rentrent dans la catégorie des rentes viagères les allocations servies en vertu d'engagements contractuels, tant à titre onéreux qu'à titre gratuit.

Du montant des pensions et rentes viagères, il n'y a à déduire que de menus frais pour en faire ressortir le produit net au décompte du revenu global assujéti à l'impôt général. Ces légères dépenses regardent surtout les frais rendus nécessaires pour toucher les arrérages (frais de déplacement, frais de certificat de vie).

8° Bénéfices des professions non commerciales (professions libérales, charges et offices, occupations ou exploitations lucratives non dénommées ci-dessus).

Dans cette catégorie rentrent toutes sortes de revenus

(1) Instruction ministérielle du 30 mars 1918. Art. 94, p. 69.

qui n'ont pas été comptés ci-dessus; la loi nomme entre autres :

a) Les professions libérales qui comptent : les artistes, avocats, médecins, dentistes, ingénieurs civils, professeurs libres, etc...

b) Les charges et offices : avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation, avoués, notaires, huissiers, greffiers, etc...

c) Toutes autres professions lucratives non dénommées ci-dessus. Ici on rentre dans un domaine tout à fait vague et impossible à déterminer. L'instruction ministérielle du 30 mars 1918 cite : les bénéfices résultant de la location d'appartements meublés, ceux du « fermier général » sous-louant les propriétés rurales qu'il a prises à bail, le produit des droits d'auteur touchés par les héritiers d'un écrivain ou compositeur, etc.

Les bénéfices apparaissent en désuisant des recettes brutes tous les frais nécessaires à l'exercice de la profession.

Dans ces huit catégories, nous voyons que la loi a cherché à comprendre tout ce qui est une source de profits pour l'individu. Il ne lui était pas possible de désigner nommément toutes les sources de revenus, car elles sont indéfinies, mais elle n'en a pas moins manifesté l'intention lorsqu'elle parle, dans la huitième catégorie, « de toutes autres opérations lucratives ». Donc, tout ce qui est revenu à caractère périodique, doit être porté au décompte des divers revenus soumis à l'impôt général.

Le total des divers revenus nets formera le revenu global net, mais ce n'est pas encore le revenu imposable. Celui-ci n'apparaîtra qu'après la déduction de certaines charges

qui le grèvent dans son ensemble et que nous allons énumérer :

a) Il ne s'agit ici que des dettes et des capitaux empruntés qui grèvent l'ensemble des ressources du contribuable et non une source de revenu spéciale. Citons, par exemple, le cas d'emprunts contractés par un commerçant pour une constitution de dot, ou pour l'éducation de ses enfants ou leur établissement.

Signalons une exception au principe suivant lequel les dettes et emprunts ne doivent pas grever une catégorie spéciale de revenus : ce sont les dettes hypothécaires; le montant des intérêts de ces dettes doit être réduit du revenu global net. Remarquons que la déduction des dettes hypothécaires aurait bien pu trouver sa place ailleurs, dans la détermination du revenu net des propriétés foncières bâties ou non bâties.

b) Arrérages des rentes payées à titre obligatoire :

Il s'agit de tout engagement contractuel qui découle d'un titre ou d'un ensemble de faits susceptible de faire preuve (1); le versement des arrérages peut aussi provenir d'une décision de justice. Les libéralités faites à des collectivités ou à des œuvres d'utilité publique peuvent rentrer dans cette catégorie s'ils sont faits en vertu d'engagements réguliers (1) et les pensions alimentaires servies en vertu d'une obligation légale.

c) Tous les impôts directs acquittés par le contribuable envers l'Etat, les départements, les communes, sont considérés comme grevant l'ensemble du revenu et à ce titre doivent en être déduits.

(1) Instruction ministérielle du 30 mars 1918, Art. 17, p. 13, 15

d) Pertes résultant d'un déficit d'exploitation :

Il y a déficit d'exploitation lorsque, tout compte fait, les dépenses sont supérieures aux recettes; il y a donc perte pour l'exploitant, qui vient grever l'ensemble de son revenu. Les frais occasionnés par ce déficit viendraient en déduction du revenu global (1).

e) Déductions pour charge de famille :

Ces déductions sont assez importantes; elles peuvent souvent faire descendre les revenus moyens au-dessous du minimum non imposable, auquel cas le contribuable se trouve affranchi de l'impôt général. C'est un soulagement appréciable apporté à des situations si dignes d'intérêt et qui témoigne de la bienveillance dont le législateur a sans cesse fait preuve depuis la guerre pour les familles nombreuses. La loi comprend comme personnes à la charge du contribuable :

Les ascendants des époux âgés de plus de 70 ans ou infirmes :

Les descendants âgés de moins de 31 ans ou infirmes ;

Les enfants recueillis, et qui sont dans les mêmes conditions d'âge ou d'infirmité, pourvus qu'ils lui soient attachés par des liens de parenté ou d'alliance.

Toutefois, il n'y aura lieu aux déductions prévues par la loi que si les personnes à la charge ne sont pas individuellement imposables à l'impôt général (l'imposition distincte étant demandée par le chef de famille).

Ceci posé, voici quelles sont les déductions à effectuer :

Chaque ménage (mari et femme) (2) a droit à une réduction de 3.000 francs.

(1) Il s'agit de déficit d'exploitations de toutes sortes malgré que la loi ne parle que des déficits d'exploitations agricoles, industrielles ou commerciales. (Instruction précitée, art. 175).

(2) Le bénéfice de cette déduction s'étend aussi aux veufs.

Chacune des cinq premières personnes à charge donne droit à une réduction de 1.500 fr. ; au-delà de la cinquième personne, la déduction est de 2.000 francs.

Ces divers calculs étant opérés, le revenu global net imposable apparaît et l'on va pouvoir procéder au calcul de l'impôt.

Remarquons que le contribuable n'aura pas à faire tous ces calculs, ce qu'il pourrait trouver fastidieux. Cette peine lui est évitée et il doit se borner à répondre au questionnaire de la déclaration. C'est à l'Administration qu'incombent tous les calculs.

Du tarif de l'impôt :

Est soumis à l'impôt sur le revenu tout individu dont le revenu global, tel qu'il ressort des opérations précédentes, est supérieur à 6.000 francs.

L'impôt se calcule d'une façon assez compliquée : le législateur a fait dans l'impôt général l'application de la progressivité d'une façon spéciale et qui aurait pu être plus simple pour le contribuable, comme nous le verrons par la suite.

Chaque revenu se trouve divisé en tranches, à partir de 8.000 francs ; chacune de celle-ci n'est comptée que pour une fraction ; chaque fois qu'on s'élève à une tranche supérieure du revenu, la fraction qui lui correspond augmente d'une quantité qui est toujours la même, arithmétiquement parlant disons que le numérateur de la fraction s'élève d'une unité.

Nous représentons le tableau ci-contre :

Pour en faciliter la lecture, nous avons choisi un revenu type de 550.000 francs. Il devient aisé, en se basant sur ce tableau, de calculer l'impôt auquel est soumis n'importe

quel revenu. Il suffit de le partager, comme il est indiqué, d'ajouter les diverses fractions imposables et de leur appliquer le taux de 50 0/0.

Ayons soin cependant de noter, comme l'indique la loi, qu'on doit tenir pour négligeable toute fraction du revenu inférieure à 100 francs.

Nous avons trouvé le chiffre de 171.080 francs comme contribution à payer pour un revenu de 550.000 francs (net de toutes charges) au titre de l'impôt général sur le revenu; l'impôt net n'est pas très loin du tiers du revenu global net, ce qui est formidable. Si nous prenons un revenu global net de 25.000 francs, revenu moyen, que paie-t-il au titre de l'impôt général :

La première tranche, de 14.000 francs comptée pour 560 fr. donne..... 280 fr.

La seconde tranche, de 5.000 francs comptée pour 2/25 ou 400 francs..... 200 fr.

Total..... 480 fr.

Un revenu net de 25.000 francs paie donc 480 francs au titre de l'impôt général sur le revenu. En rapprochant ce chiffre de celui que nous donne un revenu opulent vingt et une fois plus élevé, soit 171.080 fr., on voit quel est le trajet accompli par la progressivité. Les deux nombres sont entre eux comme 1 à 356 (et une petite fraction). Jugeons combien écrasant est le fardeau qui pèse sur la classe riche.

Remarque (1). — Le barème que nous avons dressé à la page précédente peut-être figuré d'une façon plus simple

(1) Voir E. Besson : *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, page 437 et suivantes.

et qui donne au tarif de l'impôt général une allure de progressivité plus évidente. A cet effet, donnons au taux 50 0/0 la forme équivalente $1/2$; cette fraction en venant multiplier les fractions $1/25$, $2/25$, $3/25$... $24/25$ donne ce que nous pouvons représenter ci-après :

$$\begin{array}{rclclcl} 1/25 \times 1/2 & = & 1/50 & = & 2/100 & \text{ou} & 2 \% \\ 2/25 \times 1/2 & = & 2/50 & = & 4/100 & \text{ou} & 4 \% \\ 3/25 \times 1/2 & = & 3/50 & = & 6/100 & \text{ou} & 6 \% \\ \dots\dots\dots & & & & & & \\ 24/25 \times 1/2 & = & 24/50 & = & 48/100 & \text{ou} & 48 \% \\ 24/25 \times 1/2 & = & 35/50 & = & 50/100 & \text{ou} & 50 \% \end{array}$$

La fraction $25/25$ représente la fraction du revenu qui dépasse 550.000 francs et qui est comptée pour 1 c'est-à-dire pour l'intégralité.

Ceci nous permet de dresser le tableau suivant pour un revenu de 550.000 francs (voir au verso).

De la sorte, on obtient pour l'impôt général un taux progressif de 2 0/0 à 50 0/0, taux maximum atteint pour la tranche du revenu qui dépasse 550-000 francs. Le calcul de l'impôt est plus aisé.

<i>Tranches du revenu</i>			<i>Revenu imposable</i>	
	Fr.	Fr.		
La tranche de	6.000 à	20.000	comptée pr	1/25 soit 560 fr.
—	20.001 à	30.000	—	2/25 — 800 »
—	30.001 à	40.000	—	3/25 — 1.200 »
—	40.001 à	50.000	—	4/25 — 1.600 »
—	50.001 à	60.000	—	5/25 — 2.000 »
—	60.001 à	70.000	—	6/25 — 2.400 »
—	70.001 à	80.000	—	7/25 — 2.800 »
—	80.001 à	90.000	—	8/25 — 3.200 »
—	90.001 à	100.000	—	9/25 — 3.600 »
—	100.001 à	125.000	—	10/25 — 10.000 »
—	125.001 à	150.000	—	11/25 — 11.000 »
—	150.001 à	175.000	—	12/25 — 12.000 »
—	175.001 à	200.000	—	13/25 — 13.000 »
—	200.001 à	225.000	—	14/25 — 14.000 »
—	225.001 à	250.000	—	15/25 — 15.000 »
—	250.001 à	275.000	—	16/25 — 16.000 »
—	275.001 à	300.000	—	17/25 — 17.000 »
—	300.001 à	325.000	—	18/25 — 18.000 »
—	325.001 à	350.000	—	19/25 — 19.000 »
—	350.001 à	375.000	—	20/25 — 20.000 »
—	375.001 à	400.000	—	21/25 — 21.000 »
—	400.001 à	450.000	—	22/25 — 44.000 »
—	450.001 à	500.000	—	23/25 — 46.000 »
—	500.001 à	550.000	—	24/25 — 48.000 »

La fraction de revenu qui dépasse 550.000 francs est comptée pour l'intégralité.

<i>Tranches du revenu</i>	<i>Taux</i>	<i>Impôt correspondant</i>
6.000 à 20.000	2 %	280 francs
20.000 à 30.000	4 %	400 —
30.000 à 40.000	6 %	600 —
40.000 à 50.000	8 %	800 —
50.000 à 60.000	10 %	1.000 —
60.000 à 70.000	12 %	1.200 —
70.000 à 80.000	14 %	1.400 —
80.000 à 90.000	16 %	1.600 —
90.000 à 100.000	18 %	1.800 —
100.000 à 125.000	20 %	5.000 —
125.000 à 150.000	22 %	5.500 —
150.000 à 175.000	24 %	6.000 —
175.000 à 200.000	26 %	6.500 —
200.000 à 225.000	28 %	7.000 —
225.000 à 250.000	30 %	7.500 —
250.000 à 275.000	32 %	8.000 —
275.000 à 300.000	34 %	8.500 —
300.000 à 325.000	36 %	9.000 —
325.000 à 350.000	38 %	9.500 —
350.000 à 375.000	40 %	10.000 —
375.000 à 400.000	42 %	10.500 —
400.000 à 450.000	44 %	22.000 —
450.000 à 500.000	46 %	23.000 —
500.000 à 550.000	48 %	24.000 —

Il suffit d'additionner les chiffres de la troisième colonne pour obtenir le montant de l'impôt correspondant à un revenu global net de 550.000 francs.

Pour un revenu de 600.000 francs, il suffit d'ajouter :

$$500.000 \times \frac{50}{100} = 250.000 \text{ francs}$$

et pareillement pour les tranches supérieures.

Nous sommes donc en mesure de faire un raisonnement plus complet d'après ce nouveau tableau pour n'importe quel revenu global net.

On le divise en tranches dont la première est de 20.000 fr.; celle-ci ne comptera que pour 20.000—6.000 14.000 fr.; les tranches supérieures du revenu seront respectivement égales à 10.000 francs jusqu'à un chiffre de 100.000 francs, à partir duquel le surplus du revenu sera divisé en tranches de 25.000 francs jusqu'à 400.000 francs; au-delà et jusqu'à 550.000 francs les tranches du revenu seront de 50.000 fr. A la première portion du revenu, inférieure ou égale à 14.000 francs (20.000—6.000), on applique le taux de 2 0/0 pour obtenir le chiffre d'imposition; aux portions suivantes inférieures ou égales à 10.000 francs, ou 25.000 francs ou 50.000 francs, on appliquera un taux progressif de 2 0/0 en 2 0/0 jusqu'à ce qu'on arrive à 50 0/0 limite de la progression, et taux applicables aux seules tranches du revenu dépassant 550.000 francs. Il ne reste plus qu'à faire le total des diverses fractions d'impôts contenues et l'on aura le montant de l'impôt général sur le revenu.

Des dégrèvements pour charges de famille :

Nous avons vu les déductions relatives aux charges de famille qu'il fallait opérer sur le revenu global net avant

de calculer l'impôt. Dans sa sollicitude pour les familles nombreuses, le législateur est allé plus loin : une fois l'impôt calculé, il y a lieu de faire jouer des réductions ; mais il faut établir une distinction entre les revenus, selon qu'ils sont inférieurs ou supérieurs à 10.000 francs ;

a) Revenus ne dépassant pas 10.000 francs : Il faut déduire du montant de l'impôt : 7,5 0/0 pour chacune des deux premières personnes à charge et 15 0/0 pour les suivantes, aucune limite n'est assignée à ces réductions.

De la sorte, un contribuable qui a huit personnes à sa charge, même si elles ont des revenus propres, se trouvera affranchi de l'impôt général sur le revenu ; le fait est, d'ailleurs, plutôt rare en France.

b) Revenus dépassant 10.000 francs : Pour les contribuables de cette catégorie, l'avantage est moins accentué ; il y a une limite imposée au dégrèvement qui ne doit jamais dépasser 2.000 francs par personne à charge ; de plus, le taux de réduction est moins fort pour chacune des trois premières personnes, la réduction est de 5 0/0 ; pour les suivantes, 10 0/0.

La distinction établie par le législateur est bien compréhensible ; les charges de famille étant bien plus sensibles pour les petits revenus et d'autre part, les nombreuses familles se trouvent surtout dans cette catégorie de contribuables.

Des surimpositions :

Corrélativement aux dégrèvements pour charges de famille, il y a lieu à surtaxes pour les contribuables qui n'en ont pas. Sur ce point, il y a lieu à des distinctions suivant la situation de famille du contribuable. Doivent être compris dans la catégorie des contribuables passibles

d'une surtaxe d'impôt : les célibataires, veufs et divorcés ou séparés de corps (1) âgés de plus de 30 ans n'ayant aucune personne à charge.

Parmi ceux-ci, les célibataires et les divorcés ou séparés de corps sont les plus durement traités; ils ont à subir une surimposition de 25 0/0 sur le montant de l'impôt calculé comme nous l'avons montré précédemment;

Pour les veufs, la majoration d'impôt est de 10 0/0.

Les ménages qui n'ont pas de charges de famille sont aussi dans une situation spéciale. Ils sont passibles d'une majoration d'impôt de 10 0/0 si les époux, mariés depuis 2 ans et âgés de plus de 30 ans (2) n'ont la charge d'aucune personne.

Des exemptions d'impôt :

Nous avons vu que les contribuables qui ont moins de 6.000 francs du revenu global, net de toutes charges, sont affranchis de l'impôt.

Sont aussi soumis à une exonération totale les membres du corps diplomatique accrédités en France par les nations étrangères, ainsi que les agents consulaires de ces nations (3), à la condition qu'une exonération semblable soit accordée par les membres du corps diplomatique et agents consulaires français dans ces nations respectives.

Ce sont les seules exonérations totales admises par la loi.

Il y a lieu à exonération partielle pour les mutilés (4),

(1) Il s'agit évidemment d'individus des deux sexes.

(2) La condition d'âge n'est valable que pour le chef de famille.

(3) Nous pensons que l'exemption d'impôt n'atteint pas les personnes de leur suite qui restent donc soumises à l'impôt général sur le revenu.

(4) Voir la note 1 de la page 73. Notons que les majorations d'impôts n'atteignent pas les mutilés atteints d'invalidité d'au moins 40 %.

veuves de guerre, parents ayant perdu tous les enfants à la guerre, ainsi que les ayants-droit des morts. Cette exemption ne concerne que les sommes reçues de l'Etat au titre de pension de guerre.

De l'évaluation forfaitaire du revenu des personnes non-domiciliées en France :

Ces personnes sont soumises à un régime spécial : leur revenu global est évalué à sept fois la valeur locative de leur résidence, à moins qu'il n'apparaisse à l'Administration que leur revenu est plus élevé. Dans ce dernier cas, le revenu imposable de ces personnes doit être calculé d'après les méthodes indiquées.

II. — *De la déclaration du revenu*

a) *De la souscription de la déclaration.* — Tout individu (1) domicilié en France, qui possède un revenu d'ensemble de 6.000 francs est tenu d'adresser dans les trois premiers mois de chaque année, une déclaration détaillée de son revenu au contrôleur des contributions directes de son ressort. A cet effet, il peut user de formules délivrées par l'Administration destinées à faciliter la tâche du contribuable.

Sur la déclaration, le contribuable commence par écrire son nom, son prénom, la date et le lieu de sa naissance et s'il est marié, de son mariage; sa profession et le lieu où il l'exerce, son domicile, sa situation de famille. Pour les salariés et les employés le nom de l'employeur. Il indique ensuite son revenu global net et il en fait le détail, d'après ses diverses sources. C'est également le revenu brut de

(1) Nous devrions dire plutôt : Tout chef de famille passible de l'impôt, comme nous l'avons vu plus haut.

chaque catégorie qu'il indique, en y faisant comprendre en regard les diverses charges qui grèvent chaque catégorie. Ceci fait, il doit indiquer les charges qui grèvent l'ensemble de son revenu.

1° *Dettes et emprunts*. — A cet égard le contribuable doit signaler leur origine, leurs causes, le nom et le domicile du créancier, leur montant et les intérêts qu'il est tenu de servir, le titre constatant la créance et s'il s'agit d'un acte authentique, le nom de l'officier public qui l'a établi;

2° *Arrérages de rentes payées à titre obligatoire*. — Le contribuable doit indiquer leur origine, leurs causes, leur nature, le montant des sommes à verser périodiquement, les nom, domicile et profession du crédit-rentier. Si son obligation résulte d'un titre authentique le nom de l'officier public qui l'a établi, si c'est d'un jugement, la juridiction dont il émane:

3° *Impôts directs et taxes assimilées*. — Il faut signaler leur montant, leur nature, le lieu de l'imposition, l'article du rôle;

4° *Pertes provenant d'un déficit d'exploitation*. — Nature du déficit, caractère de l'entreprise déficitaire, montant de la perte et éléments d'évaluation.

Charges de famille. — Le contribuable doit indiquer les nom, prénoms, lieu et date de naissance, profession, lien de parenté, situation, et s'il y a lieu, domicile des personnes à charge. Si ces personnes ont des ressources propres, les mentionner et en indiquer la provenance.

Tout ceci une fois établi, le contribuable fait le total de ses revenus partiels nets, puis des charges qui grèvent l'ensemble du revenu; une simple soustraction lui permet

de faire ressortir son revenu global net sur lequel doivent venir jouer les déductions pour charges de famille (1).

Une fois qu'il a fait apparaître son revenu global net, le contribuable, pour certifier la bonne foi de sa déclaration, appose sa signature (2) au bas de celle-ci et l'adresse, sous pli fermé et affranchi, au contrôleur des Contributions directes de son ressort.

Remarque. — I. — Il n'est pas nécessaire de renouveler chaque année, la déclaration s'il n'est point intervenu de changement dans la situation du contribuable. Le contrôleur doit tenir la précédente déclaration pour valable sauf vérification.

II. — Les individus non domiciliés et dont le revenu est évalué forfaitairement à sept fois la valeur locative de leur résidence sont admis à se prévaloir des déductions pour charges de famille, il n'en serait pas de même des charges grevant l'ensemble du revenu.

Mais au cas où il apparaîtrait aux non-domiciliés que leur revenu est plus élevé et qu'ils seraient taxés en conséquence, ils sont, au contraire, admis à souscrire une déclaration et à se prévaloir des déductions autorisées; ils doivent déclarer leur revenu dans la même forme que les autres contribuables (instruction ministérielle 30 mars 1918 art. 184 (3)).

III. — Tout contribuable cessant d'être imposable doit

(1) Le montant des déductions auxquelles a droit le contribuable n'entre pas en ligne de compte : c'est au Contrôleur de les défalquer du revenu global net.

(2) La signature d'un mandataire muni de pouvoirs légaux suffit. Au cas de décès du contribuable dans les trois premiers mois de l'année, ses héritiers ou son exécuteur testamentaire sont tenus de faire et de signer la déclaration du revenu.

(3) Il ne s'agit pour ces personnes que des revenus qu'elles tirent en France de leur profession ou de leurs biens.

en avertir le contrôleur des Contributions directes, dans les trois premiers mois de l'année. Cette déclaration doit contenir des explications détaillées sur la situation du contribuable devenue non imposable.

IV. — Tout contribuable qui change de résidence doit en informer le contrôleur, dans le délai de trois mois, qui est celui de la déclaration. C'est une formalité qui a son importance spécialement dans le cas où le changement de résidence entraîne le changement de ressort du contrôleur des Contributions directes. L'omission de cette formalité pourrait entraîner une double imposition pour le contribuable, et lui créer des difficultés avec l'Administration.

b) Du contrôle de la déclaration et des pouvoirs du contrôleur. — Le contrôleur, une fois en possession de la déclaration, en délivre récépissé au contribuable; puis, il passe à l'examen de la déclaration.

A cet effet, le contrôleur doit s'entourer de toutes sortes de renseignements qui concernent la situation du contribuable et qu'il peut obtenir de deux façons : d'abord personnellement, c'est-à-dire par l'exercice de sa profession, puis par les différents services publics; il a, en outre, la faculté de demander des éclaircissements au contribuable sur les points de la déclaration qui lui semblent obscurs ou contradictoires, ainsi que des justifications concernant les charges qui grèvent l'ensemble du revenu, y compris les charges de famille.

Quels renseignements peut lui fournir l'exercice de ses fonctions ? l'Instruction ministérielle du 30 mars 1918 nous dit, dans son article 210, qu'ils sont de trois sortes :

« Les données réunies et le résultat des investigations

effectuées en vue de la détermination des revenus servant de base aux impôts cédulaires;

« Les constatations opérées par le Service des Contributions pour l'établissement des autres contributions et taxes assimilées et pouvant fournir des indications sur l'importance des ressources du contribuable;

« Enfin, les renseignements que peuvent fournir les différents services publics et dont l'Administration des Contributions directes a le droit d'obtenir communication (1). (Loi du 21 juillet 1917, art. 55).

Ceci vise surtout les Services de l'Enregistrement qui sont à même de pouvoir livrer « les déclarations produites pour la perception des droits de mutation par décès; les actes divers intéressant la fortune des contribuables et soumis à la formalité de l'Enregistrement, tels que les actes de partage, les contrats de mariage, les actes portant constitution d'usufruit ou de rente viagère, les actes de vente d'immeubles, les actes de cession de fonds de commerce, les actes constatant des prêts d'argent. Ce sont des sources où peuvent être utilement puisés des éléments de contrôle; il en est spécialement ainsi du répertoire général où sont relevés les faits concernant chaque contribuable. »

La loi du 31 juillet 1917 a donné au contrôleur des pouvoirs d'investigation en ce qui concerne les impôts cédulaires sur le revenu. C'est à l'aide des renseignements (2) ainsi obtenus que le contrôleur pourra vérifier les déclarations du contribuable relatives aux éléments du revenu global.

(1) Il s'agit de tous les services publics sans exception.

(2) Tous les renseignements obtenus sur la situation du contribuable sont consignés par le contrôleur sur des bulletins spéciaux et forment une sorte de casier fiscal qui reste à l'Administration.

Ainsi, pour le revenu des propriétés foncières, le mieux pour le contrôleur sera de se baser sur l'évaluation forfaitaire du revenu, comme la loi l'indique expressément, il en est de même pour les bénéfices du commerce et de l'industrie. En somme, la vérification se ramène, pour les revenus fonciers et les bénéfices agricoles, à rechercher le chiffre du loyer, et le répertoire de l'Enregistrement le leur donnera facilement. Pour les bénéfices industriels et commerciaux, la recherche se ramènera à celle du chiffre d'affaires. Sur ce point, la loi de 1917 donne au contrôleur le droit de demander communication des livres de commerce (1). En cette matière, le contrôle est plutôt sévère, il peut aboutir à l'arbitraire et à la vexation, ce qui peut constituer un grave danger pour le commerce et l'industrie. Mais il doit être surtout question de tact personnel dans cette investigation; il est nécessaire que le contrôleur use discrètement de ses pouvoirs, sans pour cela les rendre illusoires.

Pour les revenus de l'exploitation minière, dans le silence de la loi, il ne peut être question de pouvoirs d'investigation pareils à ceux employés à l'égard des commerçants et industriels. Le contrôleur ne pourra donc que se baser sur un indice, la redevance proportionnelle que paie le concessionnaire.

Passons au revenu des valeurs mobilières. Ici, l'impôt

(1) Mais uniquement pour les entreprises ayant plus de 50.000 francs de chiffre d'affaires. Par ailleurs, il ne peut être question de recherches chez le contribuable que dans le cas où le contrôleur est fondé à croire l'inexactitude de la déclaration.

Dans le cas d'une demande de communication de livres, celle-ci ne peut se faire qu'au bureau du contrôleur, sauf demande expresse du contribuable à ce que la vérification ait lieu à domicile.

cédulaire est retenu sur les coupons, à la source; le contrôle en vue de l'impôt général est donc difficile. L'Administration des Contributions directes ne pouvant que s'adresser au service voisin de l'Enregistrement qui perçoit l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et encore n'est-ce souvent que par l'intermédiaire des banquiers et des notaires. Mais les inspecteurs de l'Enregistrement ont reçu pouvoir de demander aux banquiers et aux notaires leurs répertoires. Pour cette catégorie de revenu, le contrôle est donc délicat et incertain, la loi de 1917 ayant laissé cette question dans l'ombre.

C'est dans la catégorie des traitements publics et privés, salaires, pensions, rentes viagères, que la vérification aisée; le contrôleur n'a qu'à s'adresser à l'employeur ou au débiteur pour être fixé sur les revenus provenant de cette source et nous ne croyons pas que ces personnes aient intérêt à égarer le fisc.

Reste la question des bénéfices des professions non commerciales et pour employer le terme de la loi, de toutes autres occupations lucratives. En cette matière, l'on demeure dans le vague. La loi n'a pas armé le contrôleur de pouvoirs décisifs et efficaces. Il n'a aucun droit d'investigation chez les contribuables; il ne peut utiliser que des renseignements qu'il se procure dans l'exercice de ses fonctions. Le rendement ridicule de cette cédule prouve assez l'insuffisance des pouvoirs de contrôle; par là l'assiette de l'impôt général ne peut être que faussée. On ne comprend pas pourquoi cette catégorie de professions n'est pas taxée à l'instar des professions commerciales avec lesquelles elle a pourtant bien des points de similitude. On pourrait, par exemple, évaluer le revenu des professions

libérales non d'après le chiffre d'affaires, mais d'après le loyer des locaux occupés, tant pour l'exercice de la profession que pour l'habitation; ce loyer serait multiplié par un coefficient variable d'après la profession et le lieu où elle est exercée. On ne voit pas quelles objections pourraient élever ces contribuables et ce serait un moyen de faire cesser un scandale (1).

Voilà donc quelle est l'étendue des pouvoirs de contrôle de l'Administration dans la recherche du revenu global brut. Ils n'ont rien d'exorbitant à l'égard des contribuables, le contrôleur ne pouvant que leur demander des éclaircissements (2) de plus, l'Instruction ministérielle du 30 mars 1918 déclare formellement que les déclarations sont présumées exactes et qu'il appartient à l'Administration de faire la preuve du contraire.

Le contrôleur passe ensuite à l'examen des charges qui grèvent le revenu et des affirmations que produit le contribuable à cet endroit; si elles ne lui paraissent pas probantes, il invite le contribuable à fournir des justifications. Toutes ces questions mises au point, et en supposant que l'accord soit établi entre les parties, le contrôleur n'a plus qu'à établir le montant de la cotisation.

Des déclarations inexactes :

Si, après avoir recueilli les renseignements nécessaires, le contrôleur parvient à reconnaître le mal fondé de la déclaration, il fixe le revenu imposable, d'après les données qu'il possède; il en fait part au contribuable qui est admis à le contester et à fournir toutes les preuves à l'appui. S'il

(1) Il n'est pas isolé d'ailleurs; il y a aussi le scandale des bénéfices agricoles. Ce ne sont pas des titres de gloire pour notre nouveau système.

(2) Ceux-ci sont écrits ou verbaux.

apparaît que le contribuable est de bonne foi, malgré les erreurs de la déclaration, le contrôleur passe outre, sans lui infliger de pénalité, et fixe l'imposition suivant un chiffre de revenu supérieur à celui de la déclaration. Si le contribuable a voulu frauder le fisc, il encourt une sanction qui se résout en une majoration d'impôt : celle-ci est égale à quatre fois le montant des droits correspondants à la fraction du revenu non déclarée (loi du 31 juillet 1920).

Le contribuable conserve le droit de réclamation contre le montant de l'impôt devant la juridiction contentieuse; c'est là que le débat s'épuise (1).

Remarque : Il ne peut y avoir lieu à pénalité que si la fraction du revenu non déclarée est supérieure au dixième du revenu.

Si le contribuable parvient à prouver l'exactitude de sa déclaration, les tribunaux ordonnent la réduction de l'imposition. Les dépens du procès sont, dans ce cas, à la charge de l'Administration; ils le sont même au cas où la juridiction compétente fixe le revenu du contribuable à un chiffre ne dépassant pas 10 0/0 du revenu déclaré, dans tous les autres cas, les frais du procès incombent au contribuable.

Du défaut de déclaration et de la taxation d'office :

Tout contribuable à l'impôt général qui n'a pas adressé de déclaration de revenu au contrôleur, dans les trois premiers mois de l'année, est imposée d'office.

Les pouvoirs du contrôleur dans ce cas demeurent absolument identiques à ceux dont il dispose pour le contrôle de

(1) Tout ce qui vient d'être dit s'applique aux contribuables qui n'ont pas souscrit de nouvelle déclaration, se fondant sur ce que leur situation n'a pas subi de changement.

la déclaration. Il doit donc s'entourer de toutes sortes de renseignements concernant la situation de fortune et de famille du contribuable, provoquant au besoin des éclaircissements de sa part, puis à l'aide de ces différentes données, il établit un chiffre de revenu (1). Le contrôleur est tenu toutefois, de faire bénéficier le contribuable des déductions pour charges de famille; il fixe, après cela son imposition, en le faisant bénéficier des réductions pour charges de famille. Le chiffre d'impôt une fois obtenu, le contrôleur, à titre de sanction, le majorera de 10 0/0 et il publie le rôle. La voie de la réclamation devant les tribunaux compétents reste ouverte au contribuable; il y pourra apporter toutes les justifications nécessaires pour contester la décision du contrôleur et pour établir le chiffre réel de son revenu.

Si ses dires sont bien fondés, le tribunal procédera comme dans le cas de déclaration inexacte.

Le contrôleur procède aussi par voie de taxation d'office dans le cas où le contribuable refuse de répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification du contrôleur. S'il apparaît au contrôleur que la déclaration du contribuable est mal fondée et sciemment fausse, l'impôt subira en plus, la majoration du quadruple droit, la première majoration étant corrélative à la taxation d'office (Instruction ministérielle du 30 mars 1918 art. 201). C'est ainsi qu'une déclaration inexacte, accompagnée d'un refus aux demandes du contrôleur, entraîne une pénalité plus sévère à l'égard du contribuable, celui-ci peut obtenir un redressement du rôle à la suite de sa réclamation devant les

(1) La déclaration tardive est considérée comme non avenue ; toutefois elle peut être retenue à titre de renseignement, sans d'ailleurs engager le contribuable.

tribunaux, mais l'amende de 10 0/0 consécutive au refus d'éclaircissements subsiste.

Remarque. — Pour tout ce qui a trait aux réclamations contentieuses, voici comment il est procédé :

L'affaire es introduite devant le Conseil de Préfecture compétent, par voie de réclamation au Préfet. Elle s'instruit et se juge comme en matière de contributions directes. Il peut y avoir lieu à recours devant le Conseil d'Etat, c'est devant cette juridiction que se clôt le débat.

Des erreurs dans l'établissement des rôles :

Les rôles une fois publiés, on pourrait croire que de ce fait le montant de l'impôt est définitivement arrêté. Il n'en est rien cependant, et le contribuable, même après s'être acquitté de sa dette, n'est pas encore libéré envers le fisc. Il peut arriver, en effet, qu'à des renseignements complémentaires soient parvenus au contrôleur, après la publication des rôles, sur la situation du contribuable et motivent une majoration de l'impôt. Le contrôleur en avise le contribuable qui est admis à discuter les faits nouveaux. Si ses preuves sont insuffisantes, le contrôleur passe outre et procède à un supplément d'imposition, sans préjudice des amendes prévues par la loi. Le contribuable peut faire appel de cette surtaxe devant les tribunaux. Au cas où la décision du contrôleur est maintenue, l'imposition supplémentaire peut être recouvrée dans l'année même ou pendant les cinq années suivantes.

Si les faits précédents se produisent après le décès du contribuable et l'ouverture de sa succession, c'est à ses ayants-droit que le contrôleur doit s'adresser et poursuivre contre eux, solidairement, le recouvrement de l'imposition

supplémentaire, mais seulement pendant les deux années qui suivent la déclaration de la succession ou à défaut de celle-ci le paiement des droits de mutation. Notons que l'imposition supplémentaire peut concerner aussi bien l'année du décès que les cinq années précédentes.

Si les motifs donnant lieu au supplément d'impôt sont antérieurs au décès du contribuable, les droits supplémentaires sont recouvrés contre les successeurs dans le délai ordinaire de cinq ans après l'année de l'imposition.

Remarque I. — Tout ce qui vient d'être dit concernant les impositions supplémentaires s'applique aux omissions d'imposition.

II. — Tout contribuable inscrit à tort sur les rôles d'une commune où il ne réside pas peut demander et obtenir réparation de cette erreur et son imposition au rôle de la commune où il réside.

III. — *Dispositions diverses.*

Du recouvrement de l'impôt :

« Les rôles de l'impôt général sur le revenu sont établis comme ceux des contributions directes et publiés dans la même forme » (Instruction ministérielle du 30 mars 1918, art. 223).

Les rôles de l'impôt sont, avant la publication, remis au percepteur qui doit adresser les feuilles d'imposition aux contribuables. Ceux-ci ont un délai de un mois, à partir de la publication du rôle, pour leur réclamation (loi du 31 décembre 1921). Le contribuable peut s'acquitter du montant de l'impôt soit aussitôt pour le total, soit un mois après qu'il a eu connaissance du montant de sa cotisation; en tous cas, il est tenu de s'en acquitter au moins par

fractions égales et mensuellement jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition. Si le contribuable ne s'en acquitte pas dans les délais déterminés, il appartient au percepteur d'exercer des poursuites, après avoir procédé aux avertissements, le percepteur lui adresse une sommation avec frais; s'il continue de s'obstiner, le percepteur lui notifie un commandement, trois jours après lequel il peut procéder à la saisie des meubles et huit jours après à leur vente.

Du secret garanti aux contribuables :

Les agents de l'Administration des Contributions directes sont tenus d'observer le secret le plus rigoureux vis-à-vis des personnes étrangères à l'Administration, en ce qui concerne la situation des contribuables. L'Instruction ministérielle du 30 mars 1918, leur fait des observations précises à cet égard. « Tous les avis et communications de toute nature échangés entre les agents de l'Administration ou envoyés par eux aux contribuables et concernant l'impôt général sur le revenu doivent circuler sous enveloppe fermée, affranchie d'un timbre spécial apposé par les soins du Receveur principal des Postes du chef-lieu du département et adressée personnellement aux contribuables ». Instruction articles 225 et 233.

Seul le contribuable, ses héritiers au cas où il est décédé, ou son mandataire général peuvent se faire livrer un extrait des rôles, en ce qui les regarde personnellement.

Tous les documents relatifs aux contribuables doivent être placés en lieu sûr et les agents de l'Administration doivent veiller à ce que les tiers ne puissent en prendre connaissance.

Des sanctions sévères sont prévues au cas de violation du secret professionnel : amende de 100 à 500 francs et

emprisonnement de un mois à six mois (Code pénal, article 378).

Des dossiers individuels relatifs aux contribuables :

Les contrôleurs des Contributions directes doivent tenir un dossier individuel pour chaque contribuable qui réside dans le ressort de leur division de contrôle. Sur ce dossier sont consignés toutes sortes de renseignements relatifs à la situation du contribuable, situation de fortune et situation de famille, et tout ce qui peut intéresser l'Administration, quant à l'impôt général sur le revenu.

Les pièces du dossier relatif à l'impôt général sur le revenu sont groupées avec celles du dossier des impôts cédulaires et forment avec celles-ci un tout unique.

Lorsqu'un contribuable n'est plus passible de l'impôt général ou s'il vient à décéder, son dossier reste chez le contrôleur de son ressort jusqu'à son classement dans les archives de l'Administration, après cinq ans.

Pour tout changement de résidence du contribuable, entraînant un changement de division du contrôle, le dossier individuel sera transmis au contrôleur intéressé.

CHAPITRE VI

LE RENDEMENT DE L'IMPÔT GLOBAL SUR LE REVENU :

L'impôt général sur le revenu est encore jeune, étant donné qu'il s'adresse à un nombre de contribuables plutôt restreint (1) et qu'il est d'un poids excessif pour eux, il est difficile qu'il puisse donner de sitôt sa mesure. Il n'en est encore qu'à une période latente. A une séance de la Chambre (2), M. Charles Dumont, président de la Commission fiscale, faisait excellemment remarquer aux députés : « Il faut de longues années avant que l'impôt sur le revenu global personnel, cédulaire même, rende ce qu'il doit donner ; il faut qu'une mentalité nouvelle se fasse chez le contribuable ; il est nécessaire que les contrôleurs apprennent par exemple une année à connaître les contribuables les plus importants ; une seconde année à rechercher les contribuables moins en évidence ; une troisième, ceux un peu plus cachés. Au bout de quatre ou cinq ans, l'effet des sanctions s'ajoutant à celui de la persuasion, on arrive peu à peu à avoir un impôt sur le revenu établi et qui rend ».

Il est difficile, en effet, d'habituer le contribuable français à un impôt qui présente tant de nouveautés pour lui, auxquelles il se prête mal. Nombreux, comme nous le montrent les statistiques, étaient les gens qui, au début, essayaient d'échapper aux atteintes du fisc ; mais plus l'on ira, plus l'on s'acheminera vers une sorte de nivellement de l'impôt, le contribuable comprendra son devoir et se prêtera mieux aux exigences du fisc.

Cependant, on ne peut pas médire des premiers rendements de l'impôt général sur le revenu. Ils n'ont pas de

(1) Moins de 800.000 aux rôles de 1921.

(2) Séance du 12 avril 1920.

quoi nous émerveiller, mais ils n'ont causé aucun mécompte, et c'est l'essentiel. Nous verrons qu'on peut mieux attendre de cet impôt: jusqu'ici, on ne peut que se louer de la façon dont il a fonctionné. Le contribuable met assez de bonne volonté à s'exécuter et les contrôleurs des contributions directes font preuve d'un zèle méritoire; car leur activité a découvert bien des revenus qui tentaient de se dissimuler. Ces fonctionnaires ont une tâche bien ardue, presque infaisable. Un défaut du législateur français, c'est d'avoir procédé à la réforme de notre système fiscal par à coups; il lui reste encore beaucoup de choses à faire, et si le pays veut avoir un système fiscal qui lui fasse honneur, et sur lequel il puisse compter, il faut que l'on se hâte de réformer notre Administration des Contributions Directes. Les « quatre vieilles » ont été répudiées, mais, chose paradoxale, pour faire fonctionner le nouveau système d'impôts, on a conservé leurs antiques rouages. On a installé le contrôleur des contributions directes dans les fonctions de Grand inquisiteur fiscal, on ne l'a pas investi heureusement de pouvoirs odieux, mais aussi, on a oublié de lui donner des moyens d'action efficaces; on n'a pas su le faire aider dans sa tâche difficile.

Il ne nous appartient pas de distribuer à ces fonctionnaires l'éloge ou le blâme, mais nous sommes à même de constater que sans leurs efforts, le Trésor aurait été fraudé de multiples millions. Sans doute, il y a beaucoup de contribuables honnêtes, mais il reste de nombreux revenus qui s'embusquent. Pour les atteindre, il faut des gendarmes de l'impôt; chose inouïe, on a donné au contrôleur un rôle important, mais de gendarmes, point.

A peine s'est-on borné à créer, dans les centres impor-

tants, à Paris surtout, des services spéciaux de contrôle; il faut une réforme plus complète, si l'on veut que les impôts travaillent à plein rendement.

L'honnêteté fiscale peut exister, mais le courage fiscal est une vertu idéale qui ne se rencontre pas. Le contribuable et le fisc ont toujours été en relations tendues : peut-on arriver à faire payer l'impôt avec le sourire ! Mais tout de même des relations aimables pourraient s'établir entre l'Administration de l'impôt et ses assujettis. C'est une question de tact et de souplesse. Il n'est pas nécessaire de harceler le contribuable, mais c'est un art que de savoir le rappeler avec douceur à son devoir.

* * *

Les statistiques nous montrent la place prépondérante qu'occupe l'impôt général dans notre système de contributions directes.

Un premier tableau accuse le mouvement sans cesse ascendant de l'impôt et des revenus qui y sont assujettis. Ce sont les résultats tels qu'ils ressortent des rôles émis depuis 1916 jusqu'au 30 avril 1922.

TABLEAU I

Années —	Montant des revenus globaux nets (1) Francs	Produit de l'imp. global Francs	Produits des impôts cédulaires (2) Francs
1916....	5.686.852.310	51.164.211 38	»
1917....	7.754.858.037	254.610.955 25	»
1918....	9.952.387.260	547.708.484 12	531.961.751 46
1919....	10.484.604.040	563.054.532 98	537.507.729 43
1920....	11.867.858.000	896.710.808 36	1.080.207.430 24
1921....	17.440.668.250	1.147.979.714 28	1.561.642.729 12

(1) Il n'y a aucune relation entre le revenu global net servant de base à l'impôt général et le montant des impôts cédulaires.

(2) Dans le produit des impôts cédulaires n'est pas compris le rendement de l'impôt sur les valeurs mobilières. On sait qu'administrativement ce n'est pas un impôt direct.

Il ne faut pas se méprendre sur le sens de l'accroissement du revenu global net : s'il est dû en partie à l'action du contrôle administratif, il ne faut pas en induire une augmentation de la richesse publique; celle-ci n'est qu'apparente et tient à l'affaiblissement de notre devise. Par ailleurs, il ne faut pas oublier que dix départements français étaient ravagés. Quant au mouvement de l'impôt, il tient des mêmes causes, avec en plus et surtout les modifications du tarif. En outre, le montant des rôles afférents aux diverses années n'est pas définitif et se produit sur un échelonnement que montre l'exemple suivant :

(V. tableau 2).

TABLEAU II

Produit du montant des rôles émis pendant les années

An- nées d'im- posi- tion	Produit du mon- tant des rôles émis jusqu'au 30 avril 1922	1916	1917	1918	1919	1920	1921	1922
	Francs	Francs	Francs	Francs	Francs	Francs	Francs	Francs
1916	51.164.211 38	32.474.181 46	5.677.239 84	5.726.065 13	3.334.188 31	2.166.837 29	3.481.917 19	3.418 83
1917	254.610.955 25	"	195.228.547 93	17.218.351 93	13.921.777 19	12.121.267 25	9.871.218 09	3.919.789 86
1918	547.708.484 12	"	"	342.311.667 73	136.655.113 37	31.852.056 08	23.115.864 10	10.173.752 84
1919	563.054.552 98	"	"	"	115.318.215 66	95.833.326 72	38.206.237 58	13.666.733 8
1920	896.719.808 36	"	"	"	"	594.817.480 98	268.559.821 10	33.421.602 58
1921	1.147.979.714 28	"	"	"	"	"	1.108.713.995 44	39.266.618 84

Les chiffres des deux tableaux sont ceux obtenus après les redressements de l'Administration; ceux relatifs au revenu global servent de base à la taxation, après les déductions pour charges de famille, ceux qui concernent le produit de l'impôt comprennent les réductions et les majorations prévues par la loi.

L'observation du tableau 2 permet de nous rendre compte qu'il y a des contribuables récalcitrants et que les rentrées de l'impôt se font plutôt difficilement, encore que nos chiffres ne représentent pas des sommes perçues, mais à percevoir; nous ne possédons pas les résultats des sommes rentrées au Trésor, mais tout permet de croire qu'elles sont très approximatives de celles qui figurent dans le total des rôles.

Nous allons passer à présent à l'examen des déclarations; l'on verra combien il se trouve de gens de mauvaise foi, et l'on pourra apprécier l'efficacité des efforts des contrôleurs qui, bien qu'ayant des moyens d'action insuffisants, arrivent à d'excellents résultats dans leur chasse aux revenus réfractaires.

Une série de tableaux va nous éclairer sur tous ces points et nous montrer aussi comment se répartissent les revenus d'après les déclarations (voir tableaux 3, 4, 5, 6, 7, 8).

TABEAU 3
REVENUS DÉCLARÉS NETS EN REDRESSEMENTS
EFFECTUÉS PAR LES CONTROLEURS

Années d'imposition	Nombre de décla- rations	Revenus déclarés Francs	Revenus après redressements Francs	Nombre de Contri- buables
1916	165.394	2.982.428.905	5.686.852.310	»
1917.....	367.554	5.854.453.783 (1)	7.754.858.037	»
1918.....	438.700	7.139.281.959	9.352.387.260	
1919.....	500.568		10.484.604.040	»
		8.038.021.665		
1920.....	528.971	11.259.073.528	11.867.568.000	467.137
1921.....	558.039	15.897.000.000 (2)	17.440.668.250	781.375

(1) Il faut tenir compte que le minimum d'exemption est descendu à 3.000 francs en 1917, remonté à 5.000 francs en 1918 et à 6.000 francs en 1920.

(2) Pour l'année 1921, nous ne possédons que le chiffre brut du montant des revenus déclarés.

TABLEAU 4

Résultats des déclarations

Année 1916 (devenu de 1915)

Catégories Re revenus	Nombre de déclarants	Revenus déclarés
5.001 à 10.000 fr.	78.206	584.968.127 fr.
10.001 à 15.000 fr.	38.581	477.066.862 fr.
15.001 à 20.000 fr.	17.163	299.139.834 fr.
20.001 à 25.000 »	9.243	209.121.167 »
25.001 à 50.000 »	14.722	497.781.823 »
50.001 à 100.000 »	5.123	342.698.116 »
100.001 à 200.000 »	1.596	216.724.299 »
200.001 à 500.000 »	629	183.292.516 »
Plus de 500.000 »	131	171.695.961 »
Totaux	165.394	2.982.428.905 fr.

TABLEAU 5

Résultats des déclarations

Année 1917 (revenus de 1916)

Catégories de revenus	Nombre de déclarants	Revenus déclarés
3.001 à 8.000 fr.	182.673	985.383.086 fr.
8.001 à 12.000 »	75.963	734.115.601 »
12.001 à 16.000 »	35.437	486.972.564 »
16.001 à 20.000 »	19.655	352.223.598 »
20.001 à 40.000 »	32.771	894.839.873 »
40.001 à 60.000 »	9.201	443.775.498 »
60.001 à 80.000 »	3.868	265.105.968 »
80.001 à 100.000 »	2.271	200.849.770 »
100.001 à 150.000 »	2.665	323.078.926 »
150.001 à 250.000 »	1.695	324.040.745 »
250.001 à 500.000 »	941	318.603.586 »
Plus de 500.000 »	414	525.462.568 »
Totaux	367.554	5.854.453.783 fr.

TABLEAU 6

IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

Résultats des déclarations. — Années 1918 et 1919

Catégories de revenus	Année 1918 (Revenus de 1917)		Année 1919 (Revenus de 1918)	
	Nombre de déclarations	Montant des revenus déclarés	Nombre de déclarations	Montant des revenus déclarés
3.001 à 10.000 fr.	272.866	1.680.634.451 fr.	310.074	1.927.675.102 fr.
10.001 à 20.000 »	99.584	1.371.153.387 fr.		1.601.635.178 fr.
20.001 à 50.000 »	46.514	1.407.543.032 »	52.251	1.609.725.454 »
50.001 à 100.000 »	12.184	825.571.820 »	14.068	971.042.040 »
100.001 à 250.000 »	5.810	848.895.601 »	6.204	933.582.054 »
250.001 à 500.000 »	1.227	416.599.031 »	1.261	469.315.790 »
Plus de 500.000 »	515	588.884.037 »	171	515.016.047 »
Totaux.....	438.700	7.139.281.956 fr.	500.568	8.027.991.665 fr.

TABLEAU 7

Résultats des déclarations

Année 1920 (revenus de 1919)

Catégories de revenus		Nombre de déclara- tions	Montant des revenus globaux
6.001 à	20.000 fr.	406.899	4.351.137.057 fr.
20.001 à	30.000 »	48.056	1.166.509.406 »
30.001 à	40.000 »	24.044	817.019.608 »
40.001 à	50.000 »	13.927	620.195.704 »
50.001 à	60.000 »	8.116	447.440.521 »
60.001 à	70.000 »	5.859	376.322.490 »
70.001 à	80.000 »	4.407	325.534.272 »
80.001 à	90.000 »	3.939	299.429.184 »
90.001 à	100.000 »	2.925	278.058.720 »
100.001 à	300.000 »	9.511	1.497.985.057 »
300.001 à	500.000 »	1.012	380.064.770 »
Plus de	500.000 »	676	695.382.139 »
Totaux		528.971	11.259.079.528 fr.

TABLEAU 8

Résultats des déclarations

(Année 1921, revenus de 1920)

Catégories de revenus		Nombre de déclarations	Montant des revenus globaux
6.100 à	10.000 fr.	272.274	1.001 millions fr.
10.100 à	20.000 »	320.127	3.832 — »
20.100 à	30.000 »	84.464	2.044 — »
30.100 à	50.000 »	55.979	2.132 — »
50.100 à	100.000 »	31.015	2.284 — »
100.100 à	200.000 »	12.277	1.803 — »
200.100 à	300.000 »	2.794	751 — »
300.100 à	500.000 »	1.607	699 — »
500.100 à	1.000.000 »	641	530 — »
Plus de	1.000.000 »	197	722 — »
Totaux		558.039	15.897 millions fr. (1)

(1) Il s'agit ici de revenus globaux bruts, c'est-à-dire du montant des revenus globaux avant toute déduction au titre des charges qui les grèvent.

Il nous serait malaisé de tirer des conclusions de ces divers tableaux, quant à la façon dont se répartissent les revenus dans le pays; si l'on s'y attachait, on aboutirait à des inexactitudes.

L'impôt général sur le revenu ne s'est pas encore adapté à l'esprit du contribuable français; nombreux, on l'a vu, sont ceux qui tentent d'éluder le fisc. Ce n'est qu'au bout de longues années qu'on sera à même de faire des raisonnements certains d'après les déclarations.



Toutefois, on peut tirer un meilleur parti des rôles établis, après redressement des déclarations et taxations d'office, par l'Administration des Contributions directes.

Nous ne nous attacherons qu'aux résultats des deux plus récentes années 1920 et 1921.

On peut s'étonner de constater l'énorme augmentation du chiffre de contribuables d'une année à l'autre, plus de 40 0/0, augmentation que l'examen des déclarations est loin de faire apparaître et qui set donc entièrement due à l'activité des contrôleurs. Dans un tableau que nous reproduisons ci-après (tableau 9) et qui ne se rapporte qu'à l'année 1921, l'on pourra remarquer que les gens les moins courageux, au point de vue fiscal, se trouvent au bas de l'échelle; c'est surtout parmi les revenus de 10.000 à 30.000 francs qu'il se trouve beaucoup de non-déclarants. Du fait que ces revenus moyens sont plus nombreux et de nos jours moins apparents, la tâche de l'Administration est rendue plus pénible.

Au point de vue de la richesse publique, on peut observer

que la France est toujours un pays de fortunes moyennes; nous comptons peu de gens très riches, et ce sont ceux qui portent le poids de l'impôt général. A peine 197 contribuables possèdent plus de un million de revenu, à eux tous, ils ont environ 580 millions de revenu (voir tableau 9), ce qui représente une moyenne d'environ 3 millions pour chacun, et ces personnes paient au titre de l'impôt général à peu près la moitié de leur revenu global. Le législateur n'a pas eu de grâce pour eux. La plus grande partie des revenus imposables se trouve entre 10 et 100.000 francs et ce sont précisément les catégories qui sentent le moins le fardeau de l'impôt, dont les $\frac{4}{5}$ retombent sur les revenus supérieurs de 100.000 francs, ce qui fait de l'impôt général un véritable impôt sur les riches. Au total, cela fait environ 16.000 personnes qui sont vraiment tributaires du Trésor, sur 800.000 contribuables. Nous sommes donc en présence d'un impôt de classe. A la tribune de la Chambre, on a nié énergiquement que l'impôt général ait le caractère d'une mesure dirigée contre la classe riche. Si l'on s'attache au sens des mots, une pareille pensée doit être répudiée; ce n'est pas l'heure aujourd'hui de faire se dresser les classes les unes contre les autres, ni de satisfaire certains appétits communistes.

Il n'est question que de procéder à la liquidation de la guerre et à l'équilibre de budgets insatiables. Il faut donc prendre l'argent où il se trouve et demander à chacun de payer suivant sa capacité. Avouons donc, sans réticences, que c'est aux riches que l'on s'adresse, et les chiffres fournis par les statistiques sont assez éloquentes pour le prouver. (Voir le tableau 9).

TABLEAU 9

== Impôt général sur le Revenu ==

Tableau présentant, à la date du 30 Avril 1922, la décomposition par catégories de revenus, des résultats des rôles établis au titre de l'année 1921 (revenus de 1920) à suivre.

Catégories de revenus	Nombre de contribuables inscrits dans les rôles	Nombre de contribuables		Montant des revenus imposables	Montant des déductions			Montant brut de l'impôt
		2	3		pour situation de famille	pour charges de famille		
						à 1.500 frs	à 2.000 frs	
1				fr.	fr.	7	8	9
6.100 à 10.000 fr.	272.274	145.339	126.935	2.305.002,800	195.582,000	13.173,000	53.516,000	8.181,900
10.100 à 20.000 »	320.127	210.308	79.819	4.618.121,300	728.622,000	12.712,500	315.172,000	32.816,500
20.100 à 30.000 »	81.461	71.130	10.031	2.131.186,200	205.818,000	11.199,500	151.796,000	28.583,400
30.100 à 50.000 »	55.979	51.189	1.190	2.119.136,300	130.938,000	8.632,500	106.628,000	51.268,900
50.100 à 100.000 »	31.015	29.437	1.578	2.232.700,800	75.285,000	1.789,500	66.808,000	125.112,800
100.100 à 200.000 »	12.277	11.925	353	1.683.010,200	28.893,000	1.591,500	25.170,000	193.587,100
200.100 à 300.000 »	2.794	2.716	78	661.518,600	6.861,000	367,500	6.151,000	122.597,500
300.100 à 500.000 »	1.607	1.571	36	615.127,500	3.933,000	195,000	3.618,000	148.829,200
500.100 à un million	611	632	9	133.999,700	1.506,000	43,500	1.516,000	141.375,300
au-dessus d'un million	197	192	5	578.611,800	129,000	21,000	106,000	268.405,700
TOTAUX	781.375	558.039	223.336	17.110.618,200	1.387.870,000	86.022,000	731.411,000	1.120.758,300

TABLEAU 9

-- Impôt général sur le Revenu --

Tableau présentant, à la date du 30 Avril 1922, la décomposition par catégories de revenus, des résultats des rôles établis au titre de l'année 1921 (revenus de 1920) suite.

Montant des pénalités et droits en sus	Majoration due par les contri- buables célibataires (25 %)			Majoration due par les ménages sans enfants (10 %)			Montant des réductions pour charges de famille	Produit net total de l'impôt
	Nombre de contri- buables suppor- tant la majo- ration	Montant des revenus des intéressés	Produit de la majoration	Nombre de contri- buables suppor- tant la majo- ration	Montant des revenus des intéressés	Produit de la majo- ration		
10	11	12	13	14	15	16	17	18
fr.	fr.	fr.	fr.	fr.	fr.	fr.	fr.	fr.
663.800	104.913	799.290.500	951.700	20.935	196.651.800	317.400	251.200	9.833.600
2.259.300	38.437	516.453.200	1.535.700	50.219	687.801.100	714.200	958.900	36.356.800
1.630.700	7.724	186.730.700	966.100	10.140	254.074.100	416.100	1.639.000	29.957.700
2.724.400	4.643	171.642.900	1.447.600	6.228	241.318.700	719.500	3.062.700	56.097.500
3.832.700	2.532	171.172.700	2.812.000	3.259	222.859.500	1.340.200	2.238.400	125.859.300
3.846.100	1.034	128.078.600	4.096.800	1.182	161.207.600	1.992.500	12.185.600	191.336.900
1.887.900	200	46.100.600	2.105.500	238	59.473.900	1.104.700	6.757.100	120.938.500
2.041.200	107	39.058.600	2.471.300	145	54.002.200	1.326.600	3.878.000	150.793.300
2.950.800	53	35.415.700	1.980.500	41	27.649.900	974.400	1.574.000	118.707.000
5.683.700	13	22.645.200	3.514.800	11	17.345.500	902.900	438.000	278.069.100
TOTAUX 27.520.400	159.656	2.116.588.700	21.885.400	92.399	1.922.389.300	9.808.500	37.992.900	1.147.979.700

De nos jours, où nous faisons l'expérience malheureuse de la vie chère, les revenus inférieurs à 6.000 francs forment cependant le nombre; pour un revenu global de famille, c'est presque un chiffre de misère. Les statistiques n'accusent qu'un chiffre de 2.500 millions (1) pour les revenus compris entre 6.000 et 10.000 francs et environ 4.650 millions pour ceux compris entre 10.000 et 20.000 francs, ce ne sont même pas des revenus de familles aisées et ce sont les ressources de 800.000 familles et comme il y a bien dans notre pays 10 millions de familles, on peut juger qu'il y en a plus des 9/10 qui ne sont pas bien à l'aise, ou alors les chiffres des statistiques se trouveraient infirmés. Pour notre part, nous estimons que l'ensemble du pays est plus riche qu'il ne le paraît et c'est une expérience quotidienne qui nous permet de le supposer. Ceci nous porte à croire que les chiffres des statistiques, tout au moins pour les derniers degrés de l'échelle des revenus, se trouvent faussés et ces erreurs tiennent à de graves défauts dans l'évaluation des revenus; Nous aurons l'occasion d'en parler plus bas.

Si nous poursuivons l'examen du tableau 9, nous pouvons constater que le montant des déductions pour situation et charges de famille (2) allègent passablement le chiffre du revenu global net, dans une proportion voisine de 20 0/0; de ce fait, on peut conclure que nombre de contribuables doivent se trouver exempts de l'impôt, leur

(1) Il est vrai que ce sont des revenus nets, mais qui ne sont pourtant pas bien différents des revenus bruts. On peut, sans erreur grave, estimer ceux-ci supérieurs d'un cinquième.

(2) Notons que ce sont surtout les déductions accordées aux contribuables mariés qui abaissent le chiffre du minimum imposable, ce qui nous fait conclure que les charges de famille, même au bas de l'échelle, sont insignifiantes.

revenu étant tombé au-dessous de la limite d'exemption.

Par contre, l'action des déductions restera insensible sur les revenus du haut de l'échelle, par le fait que les contribuables sont en petit nombre et qu'ils ont peu de charges de famille. Quant aux dégrèvements pour charges de famille, dans l'ensemble, ils n'exercent qu'une faible action sur le montant brut de l'impôt, ce qui prouve que l'avantage accordé de ce côté aux familles nombreuses leur profite dans une mesure minime, et le Trésor trouve une compensation à ce léger sacrifice dans les majorations pour situation de famille et le produit des amendes prévues; le montant de ces diverses majorations est d'ailleurs insignifiant, eu égard au produit total de l'impôt.

Ces quelques considérations posées, il reste que la situation de notre impôt général sur le revenu s'améliore d'années en années; elle nous rappelle le mouvement de l'Einkommensteuer prussien qui accusait un progrès constant à chaque exercice. Notre impôt général qui n'est évidemment pas de ceux qu'on supporte allégrement, ne provoque pas de grands mécontentements; ce qui prouve que tout en paraissant un fardeau peu commode, il doit ménager le contribuable. Il faut aussi ajouter à l'honneur de celui-ci qu'il devient de plus en plus conscient de ce qu'il doit au pays.

A notre sens, il serait dangereux d'aggraver le tarif de l'impôt, ce serait prendre nettement position contre la classe riche et elle se trouve suffisamment malmenée comme cela. Il ne nous paraît pas utile, non plus de relever en ce moment, comme il en est question, le minimum d'exemption du fait que la charge qui pèse sur les petits revenus est médiocre et qu'il est juste qu'en des temps malheureux,

ils viennent le plus possible en aide à nos budgets besogneux.

Nous allons à présent pénétrer dans un autre domaine et observer comment chaque source de revenu contribue à l'ensemble du revenu et à l'impôt général.

Nous ne retiendrons, là aussi, que les résultats de l'année 1921, tels que nous les font apparaître les redressements de l'Administration. Nous reproduisons, à cet effet, un dernier tableau très détaillé (tableau 10).

TABLEAU 10

IMPOT GÉNÉRAL

Impôt établi au titre de l'année 1921

Tableau présentant pour les contribuables inscrits dans les rôles
revenu global (revenus déclarés et redressements effectués par

Catégories de revenus	1	Mon- tant total des re- ven- us glo- baux (A) 2	Décomposition des revenus globaux							
			Revenus des pro- priétés bâties		Revenus des pro- priétés non bâties		Revenus des valeurs et capitaux mobiliers		Bénéfices de l'ex- ploitation agricole	
			Mon- tant	Pro- por- tion	Mon- tant	Pro- por- tion	Mon- tant	Pro- por- tion	Mon- tant	Pro- por- tion
			3	4	5	6	7	8	9	10
			mil- lions	%	mil- lions	%	mil- lions	%	mil- lions	%
6.100 à 10.000 fr.		2.119	67	3.1	36	1.7	166	7.8	24	1.1
10.100 20.000 "		1.973	212	3	107	2.1	514	10.8	117	2.4
20.100 30.000 "		2.333	130	5.6	66	2.8	386	16.6	61	2.7
30.100 50.000 "		2.329	115	6.2	61	2.7	182	20.7	51	2.3
50.100 100.000 "		2.111	165	6.0	60	2.5	604	25.1	33	1.8
100.100 200.000 "		1.867	99	5.3	31	1.7	526	28.2	20	1.1
200.100 300.000 "		780	31	1.4	9	1.2	212	31.0	6	0.8
300.100 500.000 "		721	26	3.6	8	1.1	232	32.2	6	0.8
500.100 1 million		510	17	3.2	4	0.7	187	31.6	1	0.8
Au-dessus de 1 million		731	12	1.6	5	0.7	325	41.5	3	0.4
TOTAUX										
et moyennes....		18.804	887	4.7	390	2.13	694	19.6	341	1.8

Avant toute déduction au titre des charges grevant le revenu global
d'un déficit d'exploitation, intérêts de dettes, etc.).

TABLEAU 10

SUR LE REVENU

Bénéfice et revenus réalisés au cours de l'année 1920

émis du 1^{er} janvier 1921 au 30 avril 1922, la décomposition du
les contrôleurs entre les différentes sources de revenus.

suivant les diverses sources d'où ils proviennent

Bénéfices industriels et commerciaux		Bénéfices de l'exploitation minière		Traitements publics et privés, salaires, etc.		Pensions et renies viagères		Bénéfices des professions non commerciales		Revenus des charges et offices	
Montant	Proportion	Montant	Proportion	Montant	Proportion	Montant	Proportion	Montant	Proportion	Montant	Proportion
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
mil-lions	%	mil-lions	%	mil-lions	%	mil-lions	%	mil-lions	%	mil-lions	%
157	7.1	1	0.1	1.598	75.1	38	1.3	28	1.3	1	0.2
1.101	22.1	3	0.1	2.625	52.8	76	1.5	160	3.2	28	0.6
785	33.6	4	0.2	732	31.4	30	1.3	108	4.6	28	1.2
869	37.3	2	0.1	550	23.6	23	1.0	104	4.5	36	1.6
960	39.8	2	0.1	447	18.6	18	0.7	94	3.9	38	1.5
837	44.8	3	0.2	266	14.2	8	0.4	57	3.1	20	1.0
371	47.6	1	0.1	89	11.4	3	0.4	18	2.3	7	0.8
358	49.7	1	0.1	70	9.7	2	0.3	15	2.1	3	0.4
274	50.7	1	0.2	44	8.1	1	0.2	8	1.5	»	»
362	49.5	3	0.4	16	2.2	»	»	5	0.7	»	»
6.074	32.3	21	0.1	6.437	34.2	199	1.1	597	3.2	164	0.9

(contributions directes et taxes assimilées, pertes résultant

Quelles indications y pouvons-nous puiser ? La plus éclatante à première vue, c'est la large part que prennent, à la formation du montant total des revenus globaux, les revenus provenant des traitements, salaires, etc. (colonnes 15 et 16); la proportion est de plus du tiers. Qu'on nous permette de trouver la chose pardaoxale. La France n'a jamais été, que l'on sache, un pays de gros fonctionnaires (et l'on sait comment ils sont rétribués) ni de gros employés. Quant aux petits et moyens contribuables d'entre eux, ils forment une des catégories sociales qui souffrent le plus du malheur des temps. Et c'est l'un des côtés iniques des récentes réformes de les atteindre d'autant plus durement qu'ils sont plus faciles à découvrir. Et leurs revenus seront la bête de somme de l'impôt global, ceux qui lui fournissent le meilleur appoint. A côté de cela, qui pourra avoir le front de ne pas se scandaliser devant les chiffres qui figurent aux bénéfices des professions non commerciales, 3,2 0/0 (1); des revenus des charges et offices 0,9 0/0; des bénéfices agricoles 1.8 0 0! Cette disproportion énorme provient du mauvais aménagement des cédules et leurs graves défauts ont un contre-coup fâcheux sur l'impôt général. Certaines catégories de revenus se trouvent incompréhensiblement et honteusement ménagées et l'impôt général en pâtit forcément. Au total, l'on peut voir que ce sont les traitements publics et privés, salaires, etc..., les bénéfices du commerce et de l'industrie, les revenus des capitaux mobiliers qui forment les 4/5 du revenu global imposable, et qui supporteront le gros poids de l'impôt général.

(1) C'est la proportion moyenne entre le montant total des revenus de chacune de ces catégories et le montant total des revenus globaux.

L'on sait pourtant que le fonds de la richesse du pays est dans les campagnes, mais à quel titre le paysan est-il le privilégié de l'impôt ? A l'heure où chacun fait son effort pour soutenir un budget besogneux, le paysan se dérobe à l'impôt ; une faveur insigne du législateur le lui a permis. Le paysan, comme celui qui exerce une profession libérale, étaient peu atteints dans l'ancien système d'impôts, est-ce la crainte de les brusquer qui les a fait tant ménager ? Autant de points d'interrogation qu'on se pose !

A la vérité, il nous semble qu'à part la catégorie des traitements, salaires, etc..., aucune autre catégorie ne nous semble indiquer un revenu réel, et cela tient aux défauts des méthodes d'évaluation du revenu, et aussi à l'inefficacité des pouvoirs de contrôle de l'Administration. Est-ce à dire qu'il est possible de parvenir à une détermination du revenu exact des contribuables ? Il ne faut pas s'illusionner ; on ne pourra jamais aboutir qu'à un revenu approximatif et encore faudra-t-il employer des mesures de rigueur pour y parvenir ; quant à la bonne foi fiscale, elle ne siège pas sur les hauteurs terrestres. Il n'en reste pas moins que la majorité des contribuables veut payer l'impôt ; elle sait ce qu'elle doit à l'Etat, mais elle aime aussi savoir ce que l'Etat fait de ses deniers et il n'y a pas à s'enorgueillir de la façon dont les finances du pays sont gérées. Cependant, l'Administration devrait s'inquiéter de donner à certains revenus une vraisemblance au moins apparente. Peut-elle tolérer certains chiffres comme ceux des bénéfices agricoles et des revenus des professions non commerciales ? Il faut qu'elle soit bien complaisante ! Nous ne cessons de le répéter, l'impôt général sur le revenu souffre de l'étroitesse de certaines cédules. Il est d'un beau

rendement, mais on peut en attendre mieux. Il fait corps avec les impôts cédulaires, il leur est étroitement lié; ce n'est qu'en donnant plus d'ampleur à certaines cédules, qu'on pourra arriver à un plein épaouissement de l'impôt général sur le revenu.

CONCLUSION

Que peut-on dire en définitive de notre impôt général sur le revenu ? Nous sommes d'avis que notre fiscalité possède là un instrument admirable ; si on sait le manier, nos budgets pourraient fonder sur lui de sérieux espoirs. Nous trouvons peu de reproches à faire à son organisation ; elle nous semble bien comprise ; évidemment, elle n'est pas sans défauts. Un impôt ne saurait être parfait du moment qu'il touche à la bourse des gens ; nous laissons aux chercheurs d'idéal le soin d'atteindre les sommets de la perfection. Quant à nous, nous estimons qu'un impôt accepté sans mécontentement par le public et qui fournit de précieuses ressources au Trésor, est le meilleur des impôts. Notre impôt général sur le revenu peut prétendre à un pareil titre de gloire, mais à la condition qu'on se serve avec précaution de certains de ses rouages délicats et dangereux. S'il n'est pas sans imperfections, celles-ci du moins ne lui sont pas inhérentes ; c'est une contamination provoquée par les cédules, avec lesquelles, il est peut-être trop intimement lié. Il est certain que le système actuel d'impôts cédulaires sur le revenu, couronné par un impôt général, forme un ensemble d'une agréable et savante composition. Mais un peu plus d'indépendance, une solidarité moins étroite avec les cédules auraient pu lui éviter certaines graves critiques.

Cependant, dans notre nouveau système de contributions directes, l'impôt général sur le revenu est celui qui fait la meilleure figure. C'est celui qui sait faire une distinction entre le riche et le pauvre, c'est celui qui ne frappe pas aveuglément les contribuables. On exige beaucoup de lui et il peut aisément se prêter aux appels des budgets. Et l'on pourrait mieux attendre de cet impôt si on lui confiait la mission que M. Caillaux avait dévolue à son impôt complémentaire, c'est-à-dire s'efforcer de réaliser par lui un peu de justice fiscale; non seulement le pauvre n'avait pas à payer cette taxe nouvelle, mais mieux encore, avec son aide on allait jusqu'à le soulager en partie des autres impôts. Quelle tâche admirable ! C'est un rêve, hélas, qu'on ne peut pas caresser aujourd'hui, car les temps sont cruels; le pays a des charges écrasantes, il faut avec honneur y faire face; le riche doit apporter sa grosse part, mais il faut que le pauvre aussi donne son obole. Dans des temps plus heureux, il faut qu'on songe à remettre l'impôt général dans son véritable chemin.

Nous avons eu l'occasion de dire comment le rendement de l'impôt général pourrait être amélioré si on aménageait plus largement certaines cédules. Il y aurait aussi l'organisation de l'impôt qui serait sujette à critique. C'est tout le problème de la réforme de notre Administration des Contributions directes que nous soulevons ici, mais ce n'est pas le lieu de le discuter. Le paradoxe est flagrant de toute la rénovation d'un système d'impôts et de la routine de son administration; c'est une grave lacune du législateur que d'avoir oublié de la transformer. La mise en marche d'un organisme aussi délicat que celui de l'impôt sur le revenu

exigeait une administration avec des cadres nouveaux, comprenant un personnel actif et consciencieux. Nous avons dit tout ce qu'on doit à l'activité des contrôleurs, mais il nous semble qu'on leur ait confié un rôle trop important. En matière d'appréciation du revenu des contribuables, le contrôleur est un personnage omnipotent. A notre avis, ce rôle aurait mieux convenu à une commission composée de fonctionnaires qui lui sont supérieurs; elle serait le véritable pivot de l'Administration de l'impôt, et en outre présenterait plus de garanties qu'un fonctionnaire isolé et presque indépendant à certains égards. Les contrôleurs ne seraient que les auxiliaires actifs et dévoués de cette commission. De la sorte, on pourrait arriver à exercer un contrôle efficace et qui n'ait rien d'arbitraire. Il ne serait pas mauvais d'établir entre l'Administration et les contribuables un courant de relations continues, de façon à ce que ces derniers s'habituent à une fiscalité nouvelle. De quelle habileté, de quelle souplesse ne faut-il pas faire preuve à l'égard des contribuables français. Pour les contrôleurs qui doivent être des agents zélés et intelligents, il s'agira d'évoluer à travers de multiples difficultés, mais qui s'aplaniront avec le temps. Il faudra même user de la force de persuasion avec le contribuable, et savoir lui apprendre qu'il est de son devoir et même de son intérêt de ne pas frauder le fisc.

Quand ces sérieuses réformes auront été réalisées, quand le bon exemple sera venu d'en haut et que le contribuable aura l'impression que ses deniers sont bien employés; lorsqu'enfin on aura donné à l'impôt général sa mission véritable, qui n'est pas seulement d'apporter une ample

moisson de deniers au Trésor, mais aussi celle d'une taxe bienfaisante qui fait contribuer le riche au soulagement du pauvre, alors seulement on pourra bien augurer de l'avenir de cet impôt.

Vu : *Le Doyen,*
H. BERTHELEMY.

Le Président,
Germain MARTIN.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
P. APPELL.

BIBLIOGRAPHIE

- E. ALLIX. — Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière.
- E. BESSON. — Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.
- R. BOMBOY. — Thèse, Paris. L'impôt sur le revenu en Prusse
- J. CAILLAUX. — Les impôts en France.
- Paul LEROY-BAULIEU. — Traité de science financière.
- JÈZE ET BOURCART. — Traité de Science des Finances.
- MOREAU. — Thèse Poitiers : L'impôt global et progressif sur le revenu.
- Léon SAY. — Les solutions démocratiques de la question des impôts.
- Edwin SELIGMAN. — I. — L'impôt sur le revenu. II. — L'impôt progressif en théorie et en pratique.

PUBLICATIONS PÉRIODIQUES

- Journal Officiel* : I. — Lois et Décrets.
 II. — Documents parlementaires.
— — — III. — Débats Chambre et Sénat.
- Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances.
- L'Économiste Français. — Articles de Paul LEROY BAULIEU et René Stourm.
- Revue de Sciences et de Législation financière : Directeur : G. JÈZE.

Documents spéciaux

- Instruction ministérielle du 30 mars 1918 pour l'établissement des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.
- Renseignements statistiques sur les contributions directes et les taxes assimilées (1922).
-

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	7 à 12
------------------------	--------

CHAPITRE I

I. — La notion d'impôt sur le revenu. — L'impôt global et complémentaire	13 à 18
II. — Proportionnalité et progressivité.	18 à 19

CHAPITRE II

L'IMPOT GLOBAL SUR LE REVENU EN PRUSSE

I. — Les origines de l'Einkommensteuer	20 à 23
II. — La loi du 11 juin 1891	23 à 36
III. — La loi du 19 juin 1906	36 à 40

CHAPITRE III

LES PRINCIPAUX PROJETS D'IMPOT GLOBAL A L'ÉTUDE EN FRANCE JUSQU'EN 1907

La capitalisation et le vingtième	41 à 45
Les projets Doumer (1896), Peytral (1898), Caillaux (1900), Rouvier (1903)	45 à 51
L'impôt global sur le revenu dans le projet Caillaux de 1907	51 à 61

CHAPITRE IV

ÉTUDE DE LA LOI FONDAMENTALE DU 15 JUILLET 1914

I. — Le projet R. Renoult de mars 1914	62 à 65
II. — La loi du 15 juillet 1914	65 à 71
III. — Les modifications apportées à la loi du 15 juillet 1914	71 à 83

CHAPITRE V

L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU TEL QU'IL FONCTIONNE ACTUELLEMENT

I. — Des personnes imposables	84 à 85
Du revenu imposable	85 à 97
Du tarif de l'impôt	97 à 104
II. — De la déclaration du revenu	104 à 114
III. — Dispositions diverses	114 à 116

CHAPITRE VI

Le Rendement de l'impôt général sur le revenu . . .	118 à 120
Tableaux statistiques	120 à 140
CONCLUSION	141 à 144
BIBLIOGRAPHIE	145

